

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO**

**Leonardo Duarte Silva**

**DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E SEUS  
POSSÍVEIS EFEITOS QUANTO AO ISS E À CPRB, À LUZ DO RE nº 574.706/PR.**

**Brasília**

**2018**

Leonardo Duarte Silva

**DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E SEUS  
POSSÍVEIS EFEITOS QUANTO AO ISS E À CPRB, À LUZ DO RE nº 574.706/PR.**

Monografia apresentada à  
Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília como  
requisito parcial para obtenção  
do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto  
Gurgel de Faria.

Brasília – DF, 2018.

SSIS86  
e Silva, Leonardo Duarte  
DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA  
COFINS E SEUS POSSÍVEIS EFEITOS QUANTO AO ISS E À CPRB, À LUZ  
DO RE n° 574.706/PR. / Leonardo Duarte Silva; orientador  
Luiz Alberto Gurgel de Faria. -- Brasília, 2018.  
72 p.

Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de  
Brasília, 2018.

1. Contribuições Sociais. 2. Base de Cálculo. 3.  
impostos. 4. Receita. 5. Faturamento. I. Faria, Luiz  
Alberto Gurgel de, orient. II. Título.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

FACULDADE DE DIREITO – FD

Leonardo Duarte Silva

**DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E SEUS  
POSSÍVEIS EFEITOS QUANTO AO ISS E À CPRB, À LUZ DO RE nº 574.706/PR.**

Monografia aprovada como requisito  
parcial para obtenção do título de Bacharel  
em Direito pela Faculdade de Direito da  
Universidade de Brasília pela seguinte  
banca examinadora:

---

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria – FD/UnB  
Orientador

---

Professor Doutor Antônio de Moura Borges – FD/UnB  
Examinador

---

Professor Mestrando Mateo Scudeler – FD/UnB  
Examinador

Brasília, 25 de junho de 2018.

## **AGRADECIMENTOS**

Gostaria neste singelo trabalho de expor minha imensa gratidão à minha família que sempre me apoiou em minhas decisões, e sempre demonstrou amor e respeito aos caminhos que decidi trilhar. Em especial, minha mãe, Maria das Graças Duarte Silva por sempre ter me proporcionado uma educação de qualidade, sabendo que seus frutos são doces e que isso representa uma parte do caminho para se tornar uma pessoa melhor. À memória de meu pai, com quem aprendi a despertar curiosidade pelas coisas.

Sou grato também pelos amigos que fiz na faculdade. Com eles aprendi muito, inclusive a respeitar diferentes pontos de vista, e que o certo e o errado não se apresentam de maneira fácil e cristalina aos olhos. Com eles tive bons momentos de descontração e, nas horas difíceis, por eles fui motivado a nunca desistir.

Grande abraço também aos demais parentes, aos amigos próximos e à namorada, que algumas vezes tiveram que conviver com minhas ausências em compromissos sociais, mas, mesmo assim, respeitaram e incentivaram minha caminhada acadêmica.

Por fim, muito obrigado a todos os professores da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, que mostraram para este engenheiro de alma, algo muito além de um universo binário, outra visão de mundo, a qual possibilita infinitas perspectivas de leitura diante da realidade que pulsa e efervesce ao sabor do tempo e do contexto, tendo o direito o importante papel de viabilizar e facilitar a convivência harmônica entre as pessoas.

## RESUMO

Em 15/03/2017, o Tribunal Pleno do STF concluiu o julgamento do RE nº 574.706/PR e fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Tal julgado teve a repercussão geral reconhecida pelo STF, de forma que o entendimento fixado vincula o posicionamento quanto a este tema em relação às demais instâncias do Poder Judiciário. A discussão judicial botou fim a uma discussão que se arrastava há muito tempo no STF, tendo como ponto de inflexão, confirmando este entendimento na Corte, o RE nº 240.785/MG, cujo efeito foi somente *inter partes*. No RE nº 574.706/PR, debruçou-se acerca da definição dos termos “receita” e “faturamento”, mediante interpretação sob o ângulo da leitura integral da Constituição. A questão possui elevada relevância fiscal, dado seu impacto financeiro nos cofres públicos. Além disso, a fundamentação jurídica adotada provavelmente refletirá na sistemática de apuração da base de cálculo de outros tributos, bem como poderá levar à exclusão de outros tributos além do ICMS da base de cálculo do PIS e do COFINS. Este trabalho se propõe a analisar os principais argumentos expendidos pelos ministros do STF no RE nº 574.706/PR.

**Palavras-chave:** Contribuições Sociais. Base de cálculo. Impostos. Receita. Faturamento. Constituição. Legislação.

## ABSTRACT

In 15/03/2017, the full court of the STF concluded the trial of the RE nº 574.706/PR and fixed the thesis that ICMS does not constitute the tax basis for the incidence of PIS and COFINS. This trial had general repercussion recognized by the STF, so that the fixed understanding binds the positioning on this subject in relation to the other instances of the judiciary. The judicial discussion put an end to a discussion that had long been dragging in the STF, having as inflection point, confirming this understanding in court, the RE nº 240.785/MG, whose effect was only inter parties. RE nº 574.706/PR focused on the definition of the terms "revenue" and "billing", through interpretation by the angle of the full reading of the Constitution. The issue has a high fiscal relevance, given its financial impact on public accounts. In addition, the legal justification adopted will probably reflect in the systematic calculation of the basis for calculating other taxes, as well as may lead to the exclusion of other taxes beyond the ICMS of the PIS and COFINS calculation basis. This work proposes to analyze the main arguments explained by the ministers of the STF in the RE nº 574.706/PR.

**Key words:** Social contributions. Calculation Base. Taxes. Revenue. Billing. Constitution. Legislation.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade  
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária  
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988  
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CTN – Código Tributário Nacional  
DJ – Diário de Justiça  
DJe – Diário de Justiça eletrônico  
EC – Emenda Constitucional  
EM – Exposição de Motivos  
FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social  
ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços  
ICMS-ST – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana  
IRPF – Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas  
ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ITR – Imposto Territorial Rural  
IVA – Imposto sobre Valor Agregado  
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias  
LOA – Lei Orçamentária Anual  
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal  
MP – Medida Provisória  
PEC – Proposta de Emenda Constitucional  
PGR – Procuradoria-Geral da República  
PIS – Programa de Integração Social  
RE – Recurso Extraordinário  
RE-RG – Repercussão Geral no Recurso Extraordinário



REsp – Recurso Especial

Selic – Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TFR – Tribunal Federal de Recursos

TRF – Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>Capítulo 1– LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS: PIS, COFINS e ICMS.....</b>	<b>14</b>
1.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	14
1.2 PIS E COFINS: FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E SUJEITOS DA RELAÇÃO.....	14
1.3 ICMS: FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E SUJEITOS DA RELAÇÃO.....	22
<b>Capítulo 2 – HISTÓRICO DA LIDE JUDICIAL.....</b>	<b>26</b>
<b>Capítulo 3 – PRINCIPAIS ARGUMENTOS SUSCITADOS NO ACORDÃO RE nº 574.706/ PR.....</b>	<b>28</b>
3.1 VOTOS CONTRÁRIOS AO PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. .	28
3.1.1 Voto Min. Edson Fachin.....	28
3.1.2 Voto Min. Luís Roberto Barroso.....	31
3.1.3 Voto Min. Dias Toffoli.....	32
3.1.4 Voto Min. Gilmar Mendes.....	34
3.1.5 Apontamentos aos votos contrários.....	37
3.1.5.1 Onde buscar o conceito de receita e de faturamento?.....	37
3.1.5.2 O cálculo “por dentro”.....	41
3.1.5.3 Repasse econômico do ônus fiscal.....	44
3.1.5.4 A não cumulatividade à luz do mandamento constitucional.....	45
3.2 VOTOS FAVORÁVEIS AO PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO...	49
3.2.1 Voto Min. Cármen Lúcia.....	49
3.2.2 Voto Min. Rosa Weber.....	50
3.2.3 Voto Min. Luiz Fux.....	52
3.2.4 Voto Min. Lewandowski.....	52
3.2.5 Voto Min. Marco Aurélio.....	53
3.2.6 Voto do Min. Celso de Mello.....	53
3.2.7 Apontamentos aos votos favoráveis.....	55
3.2.7.1 O Princípio da Capacidade Contributiva.....	55
3.2.7.2 Possíveis efeitos práticos da decisão.....	57
<b>Capítulo 4 – IMPACTO DA DECISÃO EM OUTROS TRIBUTOS.....</b>	<b>59</b>
4.1 SITUAÇÕES SIMILARES: ISS, CPRB.....	59
4.1.1 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.....	59
4.1.2 Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.....	60
4.2 POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS CONTIDOS NO RE Nº 574.706/PR ÀS SITUAÇÕES SIMILARES.....	61
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>66</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>68</b>

## INTRODUÇÃO

A complexidade tributária brasileira é um fator conhecido e altamente prejudicial à economia do país. Tal situação vai de encontro ao princípio da neutralidade da atuação fiscal<sup>1</sup>, já que inevitavelmente a opção política dos nossos legisladores, quanto às normas tributárias, repercute significativamente sobre os agentes econômicos.

Em especial, a legislação do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, mostra-se complexa e muito suscetível a litígios administrativos e judiciais. Tanto é assim que o então secretário-executivo do Ministério da Fazenda, hoje Ministro da Fazenda, Eduardo Guardia, sugere simplificar a legislação do PIS/COFINS a fim de: I) diminuir os litígios administrativos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, uma vez que estes tributos respondem por 80% das ações conflituosas; II) reduzir o custo das empresas no cumprimento das obrigações tributárias. Dessa forma, urge uma reformulação da atual sistemática das citadas contribuições sociais necessitando de uma simplificação desse modelo, talvez até incorporando outros tributos, como o ICMS e o ISS<sup>2</sup>

Buscando ilustrar uma parte da complexidade tributária quanto ao PIS e à COFINS, este trabalho se propõe a analisar os fundamentos jurídicos expostos no RE nº 574.706/PR<sup>3</sup>, cuja repercussão geral<sup>4</sup> foi reconhecida, e teve o julgamento finalizado em 15/03/2017, após mais de 10 anos de tramitação no STF. A decisão foi tomada mediante o placar de 6 votos favoráveis ao provimento do recurso interposto pelo contribuinte, e 4 votos contrários.

Diante disto, consolidou-se entendimento importante com observância obrigatória às demais instâncias do judiciário dada a relevância econômica e jurídica, que transcende os interesses subjetivos da causa, validando a seguinte tese: exclui-se o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

---

1 Para Humberto Ávila “a neutralidade pode significar a proibição de os entes federados influírem de modo injustificado ou arbitrário no exercício das atividades econômicas do contribuinte pela tributação. Nessa acepção ser neutro é não exercer influência imotivada na atividade dos contribuintes”. Complementa ainda que “a neutralidade [...] é um aspecto delimitado da igualdade [...] quando se analisa a igualdade tendo como referência a atuação estatal, perquire-se o dever do ente estatal respeitar a livre concorrência dos indivíduos” (ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 98-99).

2 SECRETÁRIO da Fazenda defende a fusão do PIS-COFINS com ICMS e ISS. Correio Braziliense. Disponível em <[http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2018/03/09/internas\\_economia,664969/eduardo-guardia-defende-a-fusao-do-pis-cofins-com-icms-e-iss.shtml](http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2018/03/09/internas_economia,664969/eduardo-guardia-defende-a-fusao-do-pis-cofins-com-icms-e-iss.shtml)>. Acesso em: 09 mar. 2018.

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 15.3.2018. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

4 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. DJe 16.5.2008. Inteiro Teor. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

Dessa forma, o STF uniformizou a interpretação sem exigir que se continue a decidir múltiplos casos idênticos sobre a mesma questão constitucional. À época do julgamento, havia mais de dez mil processos sobrestados aguardando um resultado.

Este julgado é importante, pois o debate revela um importante aspecto acadêmico e teórico, na medida em que promove a reflexão sobre o conteúdo semântico acerca da hipótese de incidência e da base de cálculo das contribuições sociais, sob a perspectiva da interpretação constitucional. Além disso, o debate tangencia questões importantes como a possibilidade ou não de tributos comporem a base de cálculo de outros tributos, bem como o funcionamento das diferentes técnicas de tributação existentes.

Importante ponderar que, segundo Yves Gandra Martins, nosso Sistema Tributário foi estabelecido na Constituição de 1988 de modo a captar melhor os verdadeiros contornos superiores que o formam. Diante da excessiva e notável carga tributária praticada no Brasil, tem-se que o sistema tributário desenhado, trata-se mais de uma Carta do Contribuinte do que de um Estatuto do Poder Tributante. O constituinte, consciente da elevada carga tributária imposta aos contribuintes, desenhou um sistema rígido no qual tudo é possível ao Fisco, desde que haja previsão legal, e nada obriga ao contribuinte a não ser que haja disposição legal. A falta de legislação não pode beneficiar o Fisco, mas exclusivamente o contribuinte.<sup>5</sup>

É preciso que se reconheça no Estado a função de garantir e promover os direitos fundamentais, sendo o tributo fundamental à obtenção dos recursos necessários para que isso ocorra. Um Estado sem recursos não consegue garantir direito nenhum a ninguém. Quanto mais as pessoas consigam visualizar o Estado como importante e eficaz instrumento para o alcance dos objetivos e finalidades almejados por todos, mais a tributação será eficaz, resultando na obediência das regras que a disciplinam sendo fundada na aceitação e no reconhecimento, e não no medo.<sup>6</sup>

Sob o viés orçamentário, nota-se a dimensão do assunto, por meio da estimativa da repercussão financeira mediante dados estipulados em 2017. Conforme dados da Receita Federal do Brasil, o impacto estimado é de R\$ 89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008. Este valor foi atualizado, utilizando a SELIC como indexador e resultou no seguinte montante entre 2003 e 2008: R\$ 133,62 bilhões, ao qual adicionou-se o período de 2009 a 2014, no valor de R\$ 116,67 bilhões, totalizando um valor de devolução aos contribuintes em caso de derrota da União de R\$ 250,29 bilhões e uma perda de arrecadação projetada para 2015 de R\$ 27,12 bilhões. Para o ano de 2016 foi fornecido

---

5 MARTINS, Yves Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 29.

6 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 6.

cálculo pela Receita Federal do Brasil, no valor de R\$ 19,78 bilhões e, atualizando todo o período de 2012 a 2016, um valor total de R\$ 101,72 bilhões.<sup>7 8</sup>

Mais ainda, o entendimento que altera tal sistemática<sup>9</sup> pode ocasionar desdobramentos tributários relevantes. Para citar alguns, seguem julgamentos que já tiveram a repercussão geral reconhecida pelo STF e aguardam julgamento<sup>10</sup>:

- **Inclusão do IPI na base de cálculo do PIS/COFINS no regime de substituição tributária.**

Objeto: Discussão a respeito da inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins exigidas e recolhidas pelas montadoras de veículos em regime de substituição tributária.

Estimativa de Impacto: Cálculo para 5 anos (2016): R\$ 8.094,07 milhões.

- **PIS e COFINS. Base de cálculo, inclusão do ISS.**

Objeto: Questiona-se a inclusão da parcela relativa ao ISS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS (sistemática da tributação por dentro).

Estimativa de Impacto: conforme dados da Receita Federal do Brasil, em 13/06/2016, impacto estimado de R\$ 3.928,07 milhões, para 2014 e R\$ 4.265,96 milhões para 2015.

Portanto, tal decisão mostra-se relevante dado o impacto financeiro que representa nas contas públicas, bem como na influência reflexa que causará no repensar a sistemática de outros tributos que guardam semelhança com o presente caso, pois nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso<sup>11</sup>:

7 BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de ago. de 2017 – LDO. Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018. Anexo V. p. 18. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/ldo-2018/5\\_lei-13473\\_08ago2017x\\_anexo-v\\_riscos-fiscais.pdf](http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/ldo-2018/5_lei-13473_08ago2017x_anexo-v_riscos-fiscais.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2018.

8 Não se desconhece que alguns doutrinadores questionam a fragilidade dos números apresentados, visando sensibilizar os Ministros do STF em seus argumentos. Portanto, ainda que os argumentos relativos à arrecadação possam ser considerados argumentos jurídicos, eles precisam ser sólidos. (PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação dos efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 980, ano 106, p.45, jun. 2017.)

9 Embora a matéria tenha sido apreciada, resta pendente de julgamento a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, relacionada ao artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98, que regulamentou a base de cálculo para apuração dos valores do PIS e da Cofins. Portanto, o Fisco continua a não excluir o ICMS devido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto da base de cálculo da contribuição para o PIS e para a COFINS ante ausência de ato declaratório pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos do art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, sobre matéria objeto de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, conforme Solução de Consulta nº 6.012, de 31 de março de 2017. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=165&data=04/04/2017>>. Acesso em 02 jul. 2018.

10 BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de ago. de 2017 – LDO. Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018. Anexo V. p. 18-19. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/ldo-2018/5\\_lei-13473\\_08ago2017x\\_anexo-v\\_riscos-fiscais.pdf](http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/ldo-2018/5_lei-13473_08ago2017x_anexo-v_riscos-fiscais.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2018.

11 P. 10 do voto do Ministro Luís Roberto Barroso. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 26 abr. 2018.

*“É claro que é sempre possível repensar o sistema tributário como um todo. No caso brasileiro, eu até acho que não seria uma má ideia, para, como já disse aqui mais de uma vez, simplificá-lo e diminuir o seu caráter regressivo, porque é um sistema fundado em tributação indireta, mais do que em tributação direta de renda, capital e propriedade”*

Desse modo, diante da análise dos argumentos firmados no julgamento em análise, pode-se vislumbrar a aplicação do mesmo raciocínio quanto ao ISS ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, e quanto à composição da base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), instituída pela Lei nº 12.546/2011, no âmbito da chamada “Desoneração da Folha de Pagamento”, uma vez que incide sobre a receita bruta (art. 8º).

O caminho a ser percorrido neste trabalho, se inicia no primeiro capítulo analisando os fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos da relação jurídico-tributária do ICMS, do PIS e da COFINS, mediante verificação das disposições doutrinárias sobre estes conceitos com as positativas legais do ordenamento jurídico. Em seguida, no capítulo dois traça-se o caminho da lide judicial que resultou no RE nº 574.706/PR. No terceiro capítulo, são levantados os principais argumentos utilizados pelos Ministros do STF no acórdão do RE nº 574.706/PR. A análise dos argumentos foi dividida em dois grupos: aqueles favoráveis ao provimento do recurso interposto pelo contribuinte, pleiteando a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS; e os que são contrários, votando pelo não provimento do apelo extraordinário. Ainda neste capítulo, são feitos apontamentos aos argumentos expendidos em cada respectivo grupo de votos, de modo a compreender a importância deles para o deslinde da controvérsia. Por fim, o capítulo quatro se propõe a verificar a possibilidade de aplicação dos fundamentos jurídicos exarados no acórdão do RE nº 574.706/PR na sistemática de outros tributos, notadamente, ao cotejar com a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e com a legislação da Contribuição Previdenciária sobre e Receita Bruta.

## Capítulo 1– LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS: PIS, COFINS e ICMS

### 1.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As Contribuições Sociais são espécies de Contribuição Especial, prevista no art. 149 da Carta Política.<sup>12</sup> A União possui a atribuição constitucional de competência para instituir tais tributos.

No julgamento do RE nº 138.284-8/CE<sup>13</sup>, o STF adotou a seguinte terminologia para os subtipos de Contribuições Sociais: a) contribuições de seguridade social (para custeio das atividades relacionadas à saúde, previdência e assistência social); b) outras contribuições sociais (contribuições residuais, previstas no art. 195, § 4º da CF/88); c) contribuições sociais gerais (quando destinadas a algum tipo de atuação da União na área social).

As contribuições sociais residuais devem ser instituídas por meio de lei complementar, ser não cumulativas e ter bases de cálculo e fator geradores diferentes dos de outras contribuições sociais, consoante o art. 195, § 4º da CF/1988. A exigência de utilização de lei complementar só é cabível quando da criação de novas contribuições, ou seja, aquelas não previstas explicitamente no texto Constitucional.

Por sua vez, para a instituição daquelas cujas fontes já estão relacionadas no Texto Maior, vale a regra de que a instituição deve ocorrer por meio de lei ordinária. Tal entendimento restou pacificado no STF no acima citado RE nº 138.284-8/CE.

### 1.2 PIS E COFINS: FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E SUJEITOS DA RELAÇÃO

Segundo Paulo de Barros de Carvalho<sup>14</sup>, o grande desafio daquele que se põe a elucidar o conteúdo, sentido e alcance das regras jurídicas consolida-se na inafastável dicotomia entre a letra da lei e a natureza do fenômeno jurídico subjacente. A única maneira de compreender o fenômeno jurídico de forma conclusiva é analisando-o como um sistema, enxergando os diversos preceitos horizontal e vertical que se concatenam e se harmonizam para disciplinar o comportamento do ser humano, no convívio com seus semelhantes. O texto escrito, na mera expressão de seus símbolos, não pode ser mais do

---

12 CF/88: Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

13 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em 1.7.1992. Inteiro Teor do Acórdão Supremo Tribunal Federal. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 155.

que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, jamais confundida com a intenção do legislador.

A camada linguística do direito encontra-se inserida na complexidade do tecido social, cortada apenas para efeito de aproximação cognoscitiva. O real, com a multiplicidade de suas determinações, só é susceptível de uma representação intuitiva, contudo passível de receber inúmeros recortes cognoscitivos. Desse modo, tem-se cristalina afirmativa que para um mesmo evento poderá o jurista construir o fato jurídico; como também o contabilista, o fato contábil, e o economista o fato econômico.<sup>15</sup> Prossegue o renomado doutrinador:

*“O desprestígio da chamada interpretação literal é algo que dispensa meditações mais profundas, bastando recordar que, prevalecendo como método de interpretação do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a identificar a substância das mensagens legisladas, explicitando as proporções de significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Hermenêutica Jurídica e à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário a um esforço sem expressão e sentido prático de existência.”<sup>16</sup>*

Passa-se, então à análise jurídica dos conceitos de fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo. Em seguida, será feito o cotejo com as disposições previstas no ordenamento jurídico quanto ao PIS e à COFINS.

Ponto chave na teoria do Direito Tributário é a análise do fato gerador. Boa parte das lides tributárias versam sobre a ocorrência ou não do fator gerador, para que se saiba se incide ou não determinado tributo. Apenas registre-se que o CTN incorre em imprecisão ao tratar como “fato” tanto a descrição abstrata prevista em lei, quanto a situação concreta verificada no mundo. No art. 114 do CTN está disposto que “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”. Se a situação somente está prevista em lei, não há que se falar em “fato”.<sup>17</sup>

Desse modo, a boa doutrina prescreve que deve-se falar em “hipótese de incidência”, já que se refere a algo que pode ocorrer no mundo, tendo por consequência a incidência tributária. Portanto, “Hipótese de Incidência” não é um “fato da vida”, mas somente uma descrição do comportamento observado no mundo real, que ensejará, por via de consequência, o dever de pagar tributo. A despeito da citada imprecisão terminológica, neste trabalho, será adotado a linguagem disposta no CTN e na legislação, qual seja Fato Gerador.

---

<sup>15</sup> Ibid., p. 157.

<sup>16</sup> Ibid., p. 155.

<sup>17</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: Juspodium, 2017. p. 332.



Em decorrência do Princípio da Legalidade, genericamente previsto no art. 5º, II, e especificamente disposto no art. 150, I, todos da CF/88, para o surgimento da obrigação tributária principal é necessário que a lei defina certa situação, que se observada no mundo concreto, dará origem ao surgimento do vínculo obrigacional. Ou seja, se o fato realizado se coadunar com a Hipótese de Incidência, deve ocorrer a tributação.

O CTN em seu art. 116 e incisos, cuida do momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Divide os fatos geradores em dois grupos: aqueles definidos com base em situações de fato, e aqueles definidos com base em situações jurídicas. De acordo, com o enquadramento em uma dessas situações, diferentes serão as regras relativas ao momento em que o mesmo se tem por completo e acabado.

Segundo Ricardo Alexandre<sup>18</sup>, o fato gerador do tributo configura situação jurídica quando se enquadra com precisão em alguma hipótese já prevista em lei como geradora de consequências jurídicas. Isto é, já há norma em outro ramo do direito dispondo sobre os efeitos jurídicos daquele mesmo fato. Como exemplo, tem-se os impostos sobre a propriedade (IPVA, IPTU e ITR). Por outro lado, o fato gerador será definido com base numa situação de fato quando, diante apenas de sua relevância econômica, não repercutir efeitos jurídicos em qualquer outro ramo do direito, por exemplo, a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional como fato gerador do imposto de importação. Evidente que, após a lei tributária definir certa situação como fato gerador do tributo, tal situação passa a ser uma situação jurídica.

Importante ressaltar que o caput do art. 116 do CTN afirma que as regras constantes dos incisos são aplicáveis “salvo disposição em contrário”, de forma que é possível a lei tributária definir diferentemente o exato momento da ocorrência do fato gerador. Tal disposição confere ao legislador tributário discricionariedade para delimitar o momento da ocorrência do fato gerador. Caso não o faça, aplicam-se as regras do art. 116 do CTN.

O fato gerador da COFINS e da contribuição para o PIS, na modalidade não cumulativa, ocorre com o auferimento de receita bruta pela pessoa jurídica de direito privado. Para esse efeito, é considerada receita bruta a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.<sup>19</sup>

Por sua vez, a base de cálculo é o montante, que denota a riqueza do contribuinte, sobre o qual incidirá a alíquota, resultando no valor do tributo a pagar. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato impositivo, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo.<sup>20</sup>

---

18 Ibid., p. 337.

19 BASAGLIA, Cristiano Agrella. Inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 20, nº 115, p. 74, mai./jun. 2017.

20 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 35.

Sacha Calmon<sup>21</sup>, analisando o papel controlador da base de cálculo dos tributos com fulcro no art. 145, § 2º da CF/88<sup>22</sup>, afirma que a taxa é um tributo cujas hipóteses de incidência configuram atuações do Estado relativamente à pessoa do obrigado. Por isso, a sua base de cálculo somente pode mensurar tais atuações. Entre a base de cálculo e o fato gerador dos tributos existe, pois, uma relação de inerência quase carnal, uma relação de pertinência, de harmonia. Se não fosse assim, estaria instalada a confusão e o arbítrio com a prevalência da simples denominação formal, sobre a ontologia jurídica e conceitual dos tributos, base científica do Direito Tributário. E sintetiza:

*“Eis aí a grande serventia da base de cálculo como dado ou elemento veritativo, além de suas funções puramente quantitativas (cálculo do valor a pagar) e valorativa (elemento auxiliar para a fixação da capacidade contributiva pela valoração do fato gerador em função do contribuinte).”*

Quanto aos sujeitos da obrigação tributária, a letra do art. 119 do CTN dispõe que “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” Eduardo Sabbag<sup>23</sup>, sintetiza esta definição anunciando que o sujeito ativo é representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos. Colocando-se do lado credor da relação jurídico-tributária, compõem o seu lado ativo. Há dois tipos de sujeitos ativos: a) sujeito ativo direto: são os entes tributantes – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal; b) sujeito ativo indireto: são os entes parafiscais – CREA, CRM CRC, entre outros.

Já o art. 121 do CTN dispõe que o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” e que pode ser “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ou “responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. A sujeição passiva, de acordo com Eduardo Sabbag<sup>24</sup>, é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos.

Leandro Paulsen<sup>25</sup>, aponta que a disposição do art. 121 contém simplificação grosseira e que leva a vários equívocos na interpretação e aplicação das normas tributárias, por exemplo, ao não esclarecer que o contribuinte e o responsável não são sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica. Enquanto o contribuinte faz parte de

---

21 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 61.

22 Constituição Federal de 1988: Art. 145 [...] § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

23 Ibid., p. 683.

24 SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 686.

25 PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014. p. 157.

uma relação contributiva, decorrente de lei que obriga o pagamento de tributo, o terceiro – designado pelo art. 121, II do CTN de responsável – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração Pública, de modo que a arrecadação se torne simplificada, facilitada ou esteja garantida.

Frequentemente ouve-se nos jornais e nas ruas a palavra contribuinte sendo utilizada de maneira atécnica, se referindo a qualquer um que sofra a incidência econômica do tributo, e assim, contribua para o aumento dos cofres públicos. Por exemplo, o sujeito que compra uma mercadoria é chamado de contribuinte já que arca com o ônus do ICMS. O problema é que o sujeito passivo da obrigação de recolher o ICMS da operação é o comerciante e não consumidor, como veremos mais abaixo.<sup>26</sup> Ricardo Alexandre<sup>27</sup>, nos ensina que a relação jurídico-tributária firma-se, com o Estado, no polo ativo, e o comerciante, no polo passivo, legalmente definido como contribuinte. Por tudo isso, que se fala em contribuinte de fato e contribuinte de direito. O primeiro, diz respeito àqueles que sofrem influência econômica do tributo, mesmo que não integrem a relação jurídico-tributária estabelecida. Já o segundo, são aqueles que de fato ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, sendo obrigadas efetivamente ao recolhimento do tributo.

A previsão para financiamento da seguridade social encontra respaldo constitucional, como mencionado anteriormente. A redação originária do art. 195 da CF/88 dispunha que os empregadores deveriam contribuir com a seguridade social com recursos, dentre outros, incidentes sobre o seu faturamento. Mais tarde, com o advento da Emenda Constitucional – EC nº 20/1998, o legislador derivado ampliou a incidência das contribuições sociais ao incluir o vocábulo “receita”, ao lado do vocábulo “faturamento”. A intenção, cuja iniciativa foi do chefe do Poder Executivo, dada em 1 (um) parágrafo na Exposição de Motivos Conjunta Ministério do Planejamento e Orçamento, de 10/03/1995<sup>28</sup>, foi a de conferir

*“uma redação mais precisa e abrangente [ao texto constitucional], remetendo-se o seu pleno detalhamento para a legislação complementar. Deste modo, ela poderá adquirir a flexibilidade necessária para se adequar às peculiaridades do processo produtivo, possibilitando uma distribuição mais justa dos encargos sociais sobre os fatores de produção.”*

---

26 A questão ganha relevância tendo em vista que interfere na legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária, bem com para pleitear a repetição de indébito de tributos, a exemplo do consignado na recente Súmula do STJ nº 614: “O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir o indébito desses tributos.” (STJ, 1ª Seção. Aprovada em 09/05/2018, DJe 14/05/2018).

27 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. p. 278.

28 BRASIL. Câmara dos Deputados. Ata da 25ª seção da Câmara dos Deputados, da 1ª sessão legislativa, da 50ª legislatura, em 27 de março de 1995. p. 55, item 34. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/D2CD28MAR1995.pdf#page=48>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

No mesmo sentido, tal alargamento da base de cálculo, pôde ser visto também quanto à folha de salários do empregador, na qual explicitou-se que qualquer rendimento pago ou creditado aos trabalhadores pessoas físicas, mesmo sem vínculo empregatício, compõe a base de cálculo para as contribuições sociais para financiamento da seguridade social. A redação anterior dispunha somente do termo “folha de salários”.

Dada a importância da visualização clara do fator gerador, da base de cálculo e do sujeito passivo estipulado para as contribuições sociais, bem como quanto ao destino dos recursos arrecadados com o PIS, passa-se a análise do Texto Constitucional:

### **CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

**Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:** (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifo nosso)

**I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifo nosso)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifo nosso)

[...]

**Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)**

Como disposto acima, por meio da Lei Complementar nº 7/1970, foi criado o Programa de Integração Social – PIS. Já a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991.

A Lei nº 9.718/1998 procedeu à ampliação da base de cálculo destas contribuições, de faturamento para receita bruta. No entanto, tal alargamento foi declarado inconstitucional pelo STF<sup>29</sup> e a incidência continuou a ocorrer sobre o faturamento tal como acima definido. Isso porque o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. Desse modo, a jurisprudência do

---

29 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinários – REs nº 357.950/RS, nº 358.273/RS, nº 390.840/MG (Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 15.08.2006) e nº 346.084/PR (Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ de 01.09.2006). Supremo Tribunal Federal.

Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, afastando-se, portanto, do conceito de receita.

Posteriormente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, editadas após a EC nº 20/1998, criaram o regime não cumulativo e alteraram novamente – dessa vez de forma válida – a base de cálculo das contribuições de “faturamento” para “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica”.

Enquanto o faturamento deveria se resumir ao produto arrecadado ao patrimônio do contribuinte e resultante das vendas de bens e mercadorias no cumprimento do objeto social, as receitas detinham alcance mais amplo, englobando as denominadas receitas-meios (receitas financeiras, variações monetárias e cambiais etc.). Portanto, o limite que diferencia o faturamento das receitas totais é que o primeiro é obtido no estrito cumprimento do objeto social, e as receitas totais incluem outras receitas, alheias ao objeto social do contribuinte.<sup>30</sup>

Ocorre que a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou a redação das leis referentes ao cálculo da COFINS e do PIS, fazendo referência, quanto ao conceito de faturamento, à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77. Abaixo encontra-se a legislação referente às contribuições para os Programas de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

**LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998.** (Regime Cumulativo)

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

***Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)***

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta*

**LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002.**

***Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)***

---

30 COELHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS – ADC nº 18. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 196, p. 155, jan. 2012.

**§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)**  
**§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**

**LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.**

**Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)**  
**§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)**  
**§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**

Interessante notar que a Lei nº 12.973/2014, ao mesmo tempo, alterou a redação do artigo que define o conceito de receita bruta no Decreto-lei nº 1.598/77, com o objetivo de aperfeiçoar a definição de receita bruta e de receita líquida:

**DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977**

**Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**  
**I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**  
**II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**  
**III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**  
**IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)**  
**[...]**  
**§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos**

***serviços na condição de mero depositário. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)***  
***§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (grifo nosso)***

Da interpretação do § 4º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, conclui-se que somente estão excluídos no conceito legislativo de receita bruta os tributos não cumulativos que o vendedor ou prestador de serviços cobra na condição de mero depositário do comprador/contratante, como é o caso do IPI e do ICMS-ST. Portanto, a exclusão não se aplicaria ao ICMS. Ademais, infere-se que os tributos incidentes sobre a receita bruta (COFINS, CPRB e contribuição ao PIS) estão incluídos na sua própria base de cálculo, consoante o § 5º.

Ressalte-se que nenhuma motivação específica foi dada para a inclusão dos §§ 4º e 5º, ambos, do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, conforme Exposição de Motivos – EM nº 00187/2013MF<sup>31</sup> referente à Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013, a qual foi convertida na Lei nº 12.973/2014.

### 1.3 ICMS: FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E SUJEITOS DA RELAÇÃO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, encontra previsão no art. 155, II do texto constitucional brasileiro. É um imposto de competência estadual e distrital, podendo ser instituído por meio de lei.

Trata-se de imposto economicamente relevante para os estados da federação. Dados do CONFAZ<sup>32</sup> dão conta que em 2017, foram arrecadados em todo o Brasil R\$ 445,58 bilhões a título de ICMS.

Roque Antonio Carrazza<sup>33</sup>, aponta que existem, pelo menos, cinco núcleos distintos de incidência do ICMS, com hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes: a) imposto sobre operações mercantis; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos gasosos e de energia elétrica; e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

31 BRASIL. Ministério da fazenda. Exposição de motivos nº 00187/2013MF. p. 3, item 15.4. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv627.doc](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv627.doc)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

32 VALORES correntes de arrecadação do ICMS referente ao ano de 2017. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

33 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 35.

Para a compreensão e simplificação do presente trabalho serão delineados alguns aspectos do referido imposto incidente sobre as operações mercantis (realização de operações relativas à circulação de mercadorias).

Em primeiro lugar, impende ressaltar que compreende circulação de mercadoria a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob um título jurídico, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica.<sup>34</sup>

O seu regulamento constitucional foi realizado pela chamada “Lei Kandir”, Lei Complementar nº 87/1996. De acordo com o art. 4º do citado diploma normativo, “Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria”. Segundo Leandro Paulsen<sup>35</sup>, os requisitos da “habitualidade” e do “volume” constituem requisitos de difícil constatação, impregnados de considerável dose de subjetividade, que não condiz com a rigidez da tipicidade tributária.

O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.<sup>36</sup> Tal operação é o *fato jurídico* que pode gerar a obrigação de pagar ICMS.

Carrazza<sup>37</sup> observa que a noção de mercadoria, quando teve seu conceito estampado na Constituição, aludiu ao conceito já perfeitamente estabelecido pela lei comercial. Assinala o doutrinador que o Direito Tributário é um direito de superposição, ou seja, pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo. Desse modo, mercadoria, para fins de tributação por via do ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria.

Quanto à base de cálculo, Carrazza<sup>38</sup> de forma acertada expõe que:

*“Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo. Por que? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da hipótese de incidência, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável, por falta de coerência interna na norma jurídica que o instituiu).”*

Por fim, tem-se que umas das modalidades tributárias de responsabilidade tributária é a substituição. Neste fenômeno, o substituto, mesmo não realizando o fato imponible, é colocado pela lei na posição de sujeito passivo da obrigação tributária,

---

34 Ibid., p. 52.

35 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 197.

36 CARRAZZA, Roque Antonio. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: RT, 1996. p. 246.

37 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 42.

38 Ibid., p 70-71.



respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias do contribuinte. Neste caso, o substituto deve, de alguma maneira, ter algum vínculo com o fato imponible.<sup>39</sup>

A substituição tributária pode ocorrer de duas formas: a) substituição tributária “para frente”; b) substituição tributária “para trás”.

Na substituição tributária “para trás”, a lei com fulcro nas comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido pelo, pelo substituto, na próxima operação jurídica (em nome do substituído). Já na substituição tributária “para frente”, parte-se do pressuposto de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo.<sup>40</sup>

Leandro Paulsen<sup>41</sup> vê a substituição “para frente”, também chamada “progressiva”, com receio de sua inconstitucionalidade:

*“Criticável a tributação fundada em fatos inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis, uma vez que as relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias quando ocorre a subsunção do fato imponible (situação concreta) à imagem normativa (situação abstrata).*

*Inaplicável a figura da presunção, sendo inaceitável sua aplicação na cobrança de tributos sobre a circulação, uma vez que os comerciantes/industriais podem deixar de praticar fatos geradores de ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento da mercadoria). Não se pode nunca asseverar de forma absoluta que as mercadorias venham a ser objeto de inexorável circulação tributável.*

*Considerando-se os valores máximos albergados pela Constituição – segurança e certeza – que respaldam os cânones da legalidade e da tipicidade, não há a mínima sustentação na presunção, eis que forrada de imprecisão, dubiedade, consistindo em mera conjectura e ilação.”*

Importante destacar que a redação original da Lei nº 9.718/98 explicitamente previa a exclusão do IPI e do ICMS–substituto tributário da base de cálculo do PIS/COFINS. Posteriormente, esta disposição passou a ser genericamente tratada pelo § 4º do art. 12 da Lei nº 12.973/2014.

---

39 Ibid., p. 230.

40 Ibid., p. 231.

41 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 201.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil manifestou-se quanto ao assunto por meio da Solução de Consulta COSIT nº 104, de 27 de janeiro de 2017<sup>42</sup>, onde restou delineado que

*“o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, desde que destacado em nota fiscal.”*

Essa possibilidade de exclusão somente se aplica ao ICMS apurado em substituição tributária, não alcançando o ICMS apurado ordinariamente pelo contribuinte. Ademais, tal exclusão somente pode ser aproveitada pelo substituto tributário do ICMS, não servindo, em qualquer hipótese, ao substituído na obrigação de pagar o imposto.

Veja que nesta situação, o ICMS cujas hipóteses de incidência posteriores nem se concretizaram ainda, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, mesmo que tais ingressos temporariamente transitem pela contabilidade do contribuinte, que é substituto tributário, pois têm como destino final o cofre de estado da federação.

---

42 BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 104, de 27 de jan. de 2017. Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP e contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80103>>. Acesso em: 17 mai. 2018. No mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 187, de 29 de mar. de 2017. Assunto: Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81597>>. Acesso em: 19 mai. 2018.

## Capítulo 2 – HISTÓRICO DA LIDE JUDICIAL

A lide judicial originou-se em um Mandado de Segurança preventivo, com pedido de liminar, contra ato da Delegacia da Receita Federal de Curitiba/PR, argumentando a existência de direito líquido e certo de excluir da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) os valores correspondentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), impedindo que a autoridade coatora venha a lançar e exigir o presente tributo em relação à referida base de cálculo, bem como o reconhecimento do direito à compensação ou restituição dos valores pagos.

Em primeiro grau, o juiz julgou procedente o pedido e concedeu a segurança pleiteada para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS destacado da nota fiscal, bem como para declarar seu direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a esse título, observado o prazo prescricional.

Em segundo grau, o TRF-4 deu provimento à apelação da Fazenda Nacional e ao reexame necessário, considerando que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. No voto vencedor, argumenta-se que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Portanto, também integra o faturamento, não sendo algo que se acrescenta ao preço, mas algo que incide sobre o preço. Com efeito, o consumidor não paga o preço mais o tributo, ele paga o preço e sobre o preço incide o tributo pago pelo vendedor. A mesma inteligência aplica-se à COFINS.

Não houve interposição de Recurso Especial.

No recurso extraordinário, interposto pelo contribuinte, aponta-se violação ao art. 195, inciso I, alínea *b*, do texto constitucional. Nas razões recursais, sustenta-se a impossibilidade de parcela do ICMS compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Alega-se que a natureza do ICMS vai de encontro ao conceito de faturamento, nele não se enquadrando. Argui-se que a parcela relativa ao ICMS não constitui patrimônio ou riqueza da empresa, tratando-se, única e exclusivamente, do ônus fiscal ao qual está sujeita.

Destaque-se que em agosto de 2006, já se havia firmado maioria pela inconstitucionalidade da inclusão ora mencionada no RE nº 240.785/MG. No entanto, tal decisão só traria eficácia *inter partes*, uma vez que, embora já existisse, não foi aplicado ao caso o mecanismo da repercussão geral. Entretanto, o pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes impediu que o resultado definitivo fosse proferido.

Nesse ínterim, em 2007, o Presidente da República propôs a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, tendo por objeto o art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98, a fim de

se legitimar a inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS dos valores pagos a título de ICMS e repassados aos consumidores no preço dos produtos ou serviços, na medida em que requer na ação que apenas os valores correspondentes às vendas canceladas, ao IPI e ao ICMS na modalidade de substituição tributária sejam excluídos da base de cálculo das contribuições sociais. Talvez tal fato tenha desencadeado o reconhecimento da repercussão geral do presente tema no STF em 2008.

Em 2008, o STF reconheceu a repercussão geral da questão constitucional da matéria (RE-RG nº 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno – meio eletrônico, DJe 16.5.2008).

A Procuradoria-Geral da República (PGR) manifestou-se, no sentido do provimento do recurso, na linha do que foi decidido no RE nº 240.785/MG, valendo-se do voto do Ministro Celso de Mello naquela assentada.

Em 15/03/2017, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Tal decisão vale para ambas as sistemáticas de recolhimento das exações: cumulativa e não cumulativa. O inteiro teor do acórdão foi publicado no DJE em 02/10/2017.

Cumprir informar que, em 10/08/2017, o STJ concluiu julgamento em sentido contrário, inclusive ao que fora consignado no já julgado RE nº 240.785/MG, dada a ausência de repercussão geral na retrocitada lide. Trata-se do REsp nº 1.144.469 de relatoria do Ministro Napoleão Nunes com acórdão redigido pelo Ministro Mauro Campbell, sob a sistemática dos recursos repetitivos, na 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, sendo firmadas as seguintes teses:<sup>43</sup>

i) O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica;

ii) O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

---

43 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.469/PR. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em 10.8/2016. Inteiro teor do acórdão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025789&num\\_registro=200901124142&data=20161202&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025789&num_registro=200901124142&data=20161202&formato=PDF)>. Acesso em: 13 mar. 2018.

### **Capítulo 3 – PRINCIPAIS ARGUMENTOS SUSCITADOS NO ACORDÃO RE nº 574.706/PR**

Neste ponto, será feita análise dos votos proferidos pelos ministros, suscitando os argumentos centrais identificados, no extenso acórdão emanado pela Suprema Corte, que conta com o total de 227 páginas.

Serão expostos e analisados os votos em dois grandes grupos: um formado por aqueles contrários ao provimento do recurso interposto pelo contribuinte, portanto, votando pela inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e outro, constituído pelos votos dos favoráveis ao provimento do recurso, excluindo o ICMS da base de cálculo, acatando a tese defendida no apelo excepcional.

#### **3.1 VOTOS CONTRÁRIOS AO PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

Foram contrários ao provimento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

##### **3.1.1 Voto Min. Edson Fachin**

Inicialmente, o Ministro pondera que a questão foi longamente discutida no RE nº 240.785/MG, no que tange à COFINS. Segue a ementa resultante do julgado:

*TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de “faturamento”. (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014)*

Na ocasião, ficou consignado que, por não denotar medida de riqueza aferida pelo contribuinte, o ICMS fugiria do conceito de faturamento, o qual está restrito a categorias que implicam ônus fiscais a quem procede a vendas ou prestação de serviços. Ademais, tal quantia não resulta em ingresso nos cofres daqueles que procedem à venda de mercadorias ou à prestação de serviços.

Refletindo sobre o voto-vista proferido pelo Min. Gilmar Mendes no RE acima mencionado, diante do histórico jurisprudencial do STF quanto à composição da base de cálculo da COFINS, qual seja o faturamento, o ministro conclui que

*“... o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.”<sup>44</sup>*

Isto porque, até o advento da Emenda Constitucional – EC nº 20, em 15/12/1998, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e prestação de serviços estavam incluídas no conceito de faturamento. (RE nº 346.084/PR, Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, DJ 1.9.2006; RE nº 357.950/RS; RE nº 358.273/RS; e RE nº 390.840/MG, todos da relatoria do Min. Marco Aurélio). Ou seja, as receitas frutos de outras fontes que não a venda de mercadorias e prestação de serviços não estavam incluídas no conceito de faturamento e, portanto, não compunham a base de cálculo da COFINS, por exemplo, a locação de imóveis, prêmios de seguros etc. Até este momento, a jurisprudência pretoriana igualava o conceito de “receita bruta” ao de “faturamento”.

Com a promulgação da EC 20/1998, alterou-se a redação do art. 195, I, da Carta Magna, incluindo a expressão “receita” na base de cálculo do mencionado tributo, pois o produto das operações foi ampliado para não se restringir apenas a vendas e prestações de serviços, mas na totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Conclui, desse modo, que a jurisprudência do STF diferencia os termos “ingressos em geral” de “receita bruta”. O primeiro termo seria apenas simples entradas de valores no caixa da empresa. Já o segundo, uma oscilação patrimonial positiva e nova, sendo, inclusive, possível que não implique em incremento patrimonial do contribuinte, pois pode decorrer de vendas com prejuízo.

Em seu voto, a despeito da preocupação com o caixa do erário, mas fundamentalmente preocupado com a atribuição de guarda da Constituição, ele analisa as controvérsias jurídicas suscitadas pela supracitada cadeia de julgamentos e pelos sujeitos processuais.

Cita o trecho da ementa do RE-RG nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 25.11.2013, ementado da seguinte forma:

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS (...) V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade*

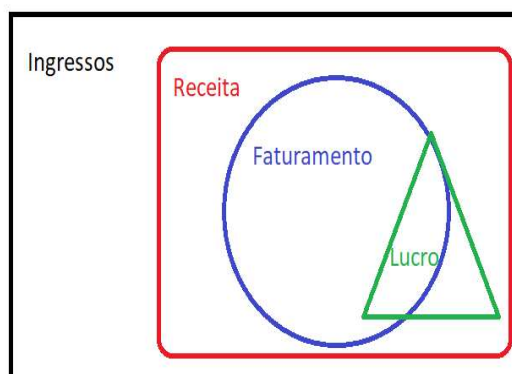
---

44 P. 8 do voto do Ministro Edson Fachin. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 27 abr. 2018.

*elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.”*

Consigna em seu voto, com base na doutrina de Andrei Pitten<sup>45</sup>, que “o faturamento espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o *quantum* de ICMS destacado na nota fiscal.” Isso porque o conceito de ingresso comporta o de receita, o de faturamento e o de lucro. Já o conceito de receita contém integralmente o de faturamento. Por sua vez, o de lucro está abarcado no de faturamento, mas não só nele. O lucro também pode decorrer do conceito de receitas que não são faturamento, conforme ilustra a figura abaixo.

Figura 1 – Detalhamento dos ingressos financeiros



Logo, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse montante ao Estado em termos parcial ou total, a quantia relativa ao ICMS destacado e arrecadado referente a determinada operação integrará a receita efetiva do contribuinte e, portanto, fará parte da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com base no voto do Min. Dias Toffoli no RE-RG nº 608.872/MG, julgado em 23/02/2017, aponta que o destaque de tributo não guarda perfeita coincidência com o repasse econômico do ônus fiscal, em razão da influência de inúmeros e complexos fatores que formam o preço da mercadoria ou serviço, de modo que não se pode saber com precisão a medida da repercussão econômica dos tributos indiretos.

Tendo em vista a tributação ocorrer sobre o preço da operação final, embora esteja incluído a quantia de ICMS destacada, devido e recolhido, afirma não existir

45 VELLOSO, Andrei Pitten. ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. **Revista de doutrina TRF4**. Disponível em: <[www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei\\_Pitten\\_Velloso.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html)>. Acesso em: 26 abr. 2018.

inconstitucionalidade de contribuição sobre tributo. Cita os RE nº 228.321/RS e nº 223.085/PR como precedentes para sinalizar que a jurisprudência do STF é firme quanto à inexistência constitucional de barreira à coincidência de hipóteses de incidência e bases de cálculo entre contribuições e impostos em geral. No mesmo sentido, cita o REsp nº 1.1444.469, julgado em 10/08/2016, relator Ministro Mauro Campbell.

### **3.1.2 Voto Min. Luís Roberto Barroso**

Sob os pressupostos de que, embora contrariando o senso comum acerca da não possibilidade tributo compor base de cálculo de outro tributo, o fato de esta sistemática perdurar durante longos anos, bem como o impacto que tal decisão pode gerar na sistemática de outros tributos o Ministro não recomenda a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Somado a isto, havia inúmeras decisões no STF e no STJ, até aquele momento, na qual a jurisprudência permitia a composição de tributos no cálculo do montante devido de tributos diversos, por exemplo, a inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS e a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo. O argumento utilizado é o de que os conceitos de “receita” e “faturamento” comportam os tributos que incidem sobre o consumo, uma vez que eles passam a constituir o patrimônio do contribuinte, assim como todos os custos que compõem os preços dos serviços e das mercadorias, por exemplo, energia elétrica, pessoal, manutenção, aluguel etc. Ademais, a única vedação constitucional de inclusão de tributo na base de cálculo de outro tributo é a disposta no art. 155, § 2º, XI da CF/88.

Ademais, aponta que em razão da técnica tributária escolhida pelo legislador, escolheu-se o faturamento como base de cálculo. Poder-se-ia ter escolhido qualquer outra base de cálculo, como a receita líquida, o lucro etc. Também a alíquota poderia ter sido outra, caso não se optasse pelo faturamento como base de cálculo, entretanto, em vez de X%, a alíquota teria que ser outra, (X+1)% ou (X+2)%, exemplificando. De modo que o Princípio da Capacidade Contributiva estaria preservado, uma vez que os parâmetros da tributação se ajustaria ao estreitamento ou alargamento das receitas do contribuinte.

Mais ainda, retirar parcelas específicas do faturamento (tributos, custos, obrigações trabalhistas etc.) pode causar um fatiamento indevido dos valores que o compõe até que ao final, esteja-se tributando o lucro.

Conclui, então que: a) Não existe definição constitucional do conceito de faturamento ou receita, sendo um conceito aberto; b) A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS não viola nenhum direito fundamental do contribuinte, uma vez que a tributação do faturamento consta na CF/88; c) Inexiste vedação constitucional à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.



### 3.1.3 Voto Min. Dias Toffoli

O ministro começa seu voto “afastando o costumeiro argumento de que ‘o ICMS não é faturamento nem receita’.” Ocorrendo o fato gerador do ICMS, surge a obrigação de recolher o tributo pelo contribuinte. Tal exação será lançada como despesa em sua escrituração fiscal. Pode ser que haja o repasse para o adquirente da mercadoria ou do serviço do ônus financeiro do tributo, porém não o tributo em si. Também pode ocorrer o repasse do ônus financeiro, integral ou parcial, de diversos outros gastos próprios da exploração da atividade econômica, como o custo de energia elétrica empregada na industrialização da mercadoria e o custo da mão de obra.

Com base em entendimento esposado no RE nº 608.872/MG, de sua relatoria, lembra que o plenário da corte, por unanimidade, “deixou de reconhecer imunidade às entidades assistenciais quando elas adquirem bens e serviços no mercado interno, visto figurarem na posição de meras consumidoras (contribuintes de fato).” Sendo assim, pontuou que não se observa relação jurídica tributária entre o adquirente da mercadoria ou serviço e o vendedor ou prestador, nem entre o adquirente e o Estado, porque desembolsa importe que não é tributo, juridicamente falando. Também não paga salário ou tarifa de energia elétrica, mas preço, pois a relação entre o vendedor/prestador e o adquirente é contratual.

Portanto, nas palavras do ministro:

*“Em sentido correlato, a vendedora ou a prestadora, embora recebam preço em que podem estar inseridos os ônus financeiros do ICMS e daqueles outros gastos, obtêm recurso que juridicamente não é tributo nem recebimento de salário ou de tarifa de energia elétrica – como diria a doutrina mais tradicional, elas não exercem nem intermedeiam o exercício do jus imperii relativo ao imposto sobre o adquirente –, mas sim auferem receita ou faturamento originários da aludida relação contratual.”<sup>46</sup>*

Por consequência, auferindo receita ou faturamento, exsurge a obrigação legal de recolher exegese relativa ao PIS e COFINS. Portanto, o contribuinte não fatura tributo, porque, para o ministro, o contribuinte do PIS/COFINS recebe preço, em vez de tributo.

Mesmo após a EC nº 20/98, o Texto Maior nunca deixou claro que faturamento e receita significariam, respectivamente, faturamento líquido e receita líquida. Sempre houve um “virtuoso espaço para o legislador transitar”. Sendo que o ponto de inflexão no entendimento do STF foi o RE nº 240.785/MG, no qual o conceito de faturamento foi aproximado ao de receita líquida, alterando a tradicional jurisprudência do STF, que equiparava faturamento ao conceito de receita bruta.

---

46 P. 2 do voto do Ministro Edson Fachin. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 27 abr. 2018.

Valendo-se dos argumentos utilizados pelo Ministro Gilmar Mendes no RE nº 240.785/MG, afirma que o art. 195, § 12 da CF/88 visa evitar o efeito cascata das contribuições do PIS/COFINS, na medida em que afasta a incidência de PIS/COFINS sobre a parcela da receita ou do faturamento que engloba o ônus financeiro dessas contribuições, e não do ICMS, que já incidiu na etapa anterior. Ademais, as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não contêm comandos de exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Quanto ao regime cumulativo de cobrança do PIS/COFINS, a exclusão do ICMS só faria sentido se houvesse benefício fiscal concedido pelo legislador, por isso a exclusão almejada não é possível.

Em aditamento ao seu voto, o Ministro, diante dos argumentos já colocados pelos seus pares, bem como da guinada jurisprudencial da Corte que está prestes a ocorrer, acresce mais alguns questionamentos ao seu voto.

Quanto à incidência de tributo sobre tributo, diz que “parece ser consenso na jurisprudência da Corte e dos tribunais do País que nosso ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo.”

Nesse sentido, menciona a seguinte jurisprudência: (i) ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE nº 582.461/SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18/5/2011; (ii) contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS: recurso representativo da controvérsia REsp nº 976.836-RS, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25/8/2010; (iii) IRPJ e CSLL sobre a própria CSLL: recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.113.159-AM, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11/11/2009. Cita, ainda, os antigos entendimentos já sumulados:

*Súmula nº 258 do Tribunal Federal de Recursos: “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.”*

*Súmula nº 68 do Superior Tribunal de Justiça: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.”*

*Súmula nº 94 do Superior Tribunal de Justiça: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.”*

Ressalte-se que o FINSOCIAL, instituído pelo Decreto-lei nº 1.940/1982, era um tributo incidente sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, sendo considerado predecessor da COFINS, cuja composição da base de cálculo ora se discute.

Segundo o Ministro, no presente caso, não é sequer necessário buscar-se um conceito de faturamento mais ligado ao objeto social da pessoa jurídica para se concluir que o valor relativo ao encargo financeiro do ICMS destacado na nota fiscal compõe a receita bruta da empresa.

De modo a demonstrar que o ICMS integra a base de cálculo do PIS/COFINS, o Ministro cita a legislação e seu histórico (Leis nº 6.404/76, nº 9.718/98, nº 10.637/02, nº 10.833/03 e nº 12.973/14, Decreto-lei nº 1.598/77), bem como trecho da ementa do recurso representativo da controvérsia no Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 1.144.469, Relator Min. Mauro Campbell (DJ eletrônico de 01/12/2016).<sup>47</sup>

Deste arcabouço legal, conclui que em nenhum momento o decreto-lei propõe excluir da receita bruta o ônus financeiro de tributos transladado para dentro daqueles valores. Ademais, explicitamente o § 5º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 (atualmente, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14), afirma que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes.

Em suma, o entendimento do Ministro é que sendo o contribuinte do ICMS o vendedor da mercadoria, e não o consumidor, o imposto é uma despesa para o vendedor. Como toda empresa busca o lucro, todas as despesas que oneram o exercício da atividade econômica e a mais valia são repassados para o preço das vendas. Por tal motivo é que a despesa do ICMS passa para dentro do preço das vendas. O valor que o comprador paga constitui a receita bruta da empresa.

### 3.1.4 Voto Min. Gilmar Mendes

O Ministro descreve em seu voto o histórico da legislação e jurisprudencial anterior e posterior a CF/88. Neste percurso histórico, mostra que a jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos – TFR, apontava que o ICM integrava a base de cálculo do PIS, decidindo com base na legislação infraconstitucional. Pós CF/88, cita que o STJ editou as Súmulas nº 68 e nº 94, como visto acima.

---

47 “RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.

[...]

6. Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago. Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou ‘tax on tax’).

7. Tal é o que acontece com o ICMS, onde autolancamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização *a posteriori*, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.”

O RE nº 240.785/MG foi o primeiro a discutir a incidência da COFINS sobre o ICMS. Anteriormente, a Corte havia firmado posição em sentido de que o PIS deveria incidir sobre o ICM<sup>48</sup>. Ou seja, obteve-se pela primeira vez posição contrária “consolidada durante décadas no sentido de que os tributos indiretos integram a base de cálculo de outros incidentes sobre o faturamento ou sobre a receita bruta das pessoas jurídicas.”

Em seu voto, reafirma os argumentos que consignou no RE nº 240.785/MG quando se manifestou e que o fizeram concluir pela constitucionalidade da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela destacada de ICMS incidente nas vendas de mercadorias e serviços. As razões são as seguintes:

a) o ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços. Ou seja, a base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988 c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da Lei Complementar nº 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.

b) a hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta – receita e faturamento –, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não. No caso do PIS e da COFINS, tributos reais, a exclusão de qualquer fator que componha seu objeto na espécie, o produto da operação, deve ser expressamente prevista, seja por meio de imunidade, como no art. 155, § 2º, XI, da Carta Magna que retira o montante do IPI da base de cálculo do ICMS; seja por meio de isenção, como disposto no art. 2º, parágrafo único, alínea a da Lei Complementar nº 70/1991, que excepciona o valor correspondente ao IPI da base de cálculo da COFINS.

c) a exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL). Fixar a base cálculo de acordo com a destinação ou o fundamento do montante dos itens que compõem o preço não é relevante. Apenas é relevante, o recebimento pelo contribuinte do preço, composto por todos os itens que o compõem, da sua atividade econômica. Pode-se criar fragilidade para que as exclusões à base de cálculo levem a uma indevida aproximação das presentes contribuições ao tributo pessoal, aproximando-a sobre tributo sobre a renda ou lucro.

d) a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a

---

48 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 178.361-AgR. Relator: Min. Maurício Correa, Segunda Turma, DJ 25.10.1996 e AI nº 141.487-AgR, Rel. Min. Maurício Correa, Segunda Turma, DJ 23.5.1997.

busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário. Alterar a base de cálculo das contribuições pode ensejar grandes perdas de receitas para a manutenção da seguridade social.

e) o ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a Fazenda Pública nessa transferência. O ICMS recebido pelo vendedor integra o caixa do vendedor, o qual efetuará a transferência ao Estado federado, depois de realizar a compensação de créditos. Portanto, não é recolhido automaticamente e não funciona como imposto retido. Nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte será repassado ao Estado

f) o expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso nosso sistema tributário. O provimento do presente recurso pode ocasionar: I) a discussão sobre o enquadramento como receita bruta, ou não, de vários fatores recebidos pelo contribuinte da COFINS no curso de operações de compra e venda, prestação de serviços e demais atividades; e II) o aumento significativo da complexidade e do custo de administração do sistema, em virtude da consideração das peculiaridades de cada fator componente do faturamento.

Na análise do conceito jurídico do conceito de faturamento, o Ministro Gilmar Mendes assevera que, ante ao advento da EC nº 20/98, deve-se evitar a interpretação da norma constitucional conforme a lei tributária ou comercial pré constitucional – equiparando os conceitos de receita e faturamento ao de receita bruta –, já que isto pode esvaziar a força normativa do texto constitucional.

De modo a dar concretude às diversas disposições constitucionais, as quais compõem, orientam e dão sentido a um sistema jurídico harmônico e coeso, traz à luz alguns princípios do doutrinador Konrad Hesse. Dentre eles, destacam-se, segundo o Ministro, o da unidade e o da força normativa da Constituição. Pelo princípio da unidade, argui que os pratos da balança do Estado social devem estar equilibrados, por isso para fazer frente aos seus pesados encargos tem-se a necessidade de existir um Estado Fiscal não deficitário. Por sua vez, o princípio da força normativa da Constituição, a norma constitucional deve estar atenta aos condicionamentos históricos do momento, a fim de que se obtenha sua máxima eficácia sob o interesse atual.

Por todo o exposto, citando o constitucionalista Jorge Miranda, afirma que não são as leis e a legislação que devem dar sentido à Constituição, mas o contrário. No entanto, tem-se que o conceito de faturamento não é um conceito com definição fechada. Por isso, cabe ao legislador demarcar este conceito. Segundo o Ministro, respeitado o núcleo essencial da noção de faturamento, o legislador dispõe de uma relativa liberdade para cuidar da matéria, fixando as margens do conceito em questão.

Quanto às consequências negativas que o julgado poderia trazer, além do impacto financeiro, mas também no sistema tributário brasileiro, o Ministro aponta:

- Que a decisão traria o importante impacto à época estimado em R\$ 250 bilhões de reais para o exercício de 2017, conforme Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017. Os jornais da época noticiam como a maior questão tributária da última década, causando a suspensão de aproximadamente 10 mil processos na origem esperando o presente julgamento.
- O provimento do recurso entraria em contradição com precedentes da Corte, por exemplo, REs nº 212.209/RS e nº 582.461/SP, os quais firmaram a tese de que o ICMS pode integrar sua própria base de cálculo, ou seja, pode ser cobrado “por dentro”. Além disso, no RE nº 586.482/RS firmou-se a tese de que ainda que os valores não tenham ingressado definitivamente no patrimônio da pessoa jurídica – vendas inadimplidas –, essas vendas não poderiam ser excluídas da base de cálculo da COFINS, ante a inexistência de disposição legislativa permitindo tal exclusão.
- A decisão afetaria o sistema tributário nacional, notadamente os demais tributos que também incidem sobre o faturamento ou receita bruta, como é o caso da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, criada pela Lei nº 12.546/2011, e Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, quando recolhidos com base no lucro presumido, respectivamente, Leis nº 9.429/1995 e nº 10.684/2003. Isso acarretaria a criação de diversas outras teses que ocupariam a pauta do judiciário pelos próximos anos.

Dado que a decisão será capaz de transcender os limites subjetivos da causa, o Ministro receando cometer equívocos, tendo em vista a preocupação com os riscos que a decisão pode ocasionar em termos econômicos, sociais, financeiros e jurídicos, votou pela negativa do provimento do recurso.

### **3.1.5 Apontamentos aos votos contrários**

#### **3.1.5.1 Onde buscar o conceito de receita e de faturamento?**

Como exposto acima, após a EC nº 20/98, a base de cálculo das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social passou a comportar o conceito de “receita”, além do conceito de “faturamento”, este constante desde a redação originária do art. 195, inciso I da CF/88.

Importante, desta forma, entender o significado destes termos para a correta compreensão dos elementos componentes da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois tal definição leva em conta não apenas critérios jurídicos, mas também critérios econômicos e contábeis.

Para alguns juristas<sup>49</sup>, o legislador adotou uma classificação contábil da receita “bruta” quando da delimitação da base de cálculo do PIS e da COFINS, por ela englobar o total das receitas auferidas pela empresa, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Ao estabelecer exceção de tributos à composição da base de cálculo, fez-se de forma expressa, qual seja o IPI. Desta forma, o ICMS só poderia ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, se o legislador tributário, de forma expressa, determinasse sua exclusão (mas a legislação federal só prevê a exclusão do ICMS substituição). Nessa toada, no silêncio do legislador, deve ser interpretado que o ICMS compõe o valor do faturamento das mercadorias e a receita bruta da pessoa jurídica, conforme ensina a ciência contábil.

Situação diversa, na qual entende-se que critério econômico foi utilizado para classificação e análise no Direito Tributário, é o caso da restituição do indébito tributário nos tributos indiretos. O legislador complementar no art. 166 do CTN<sup>50</sup>, deu tratamento jurídico específico aos tributos indiretos, exigindo que, no caso de restituição destes tributos, haja adicionalmente a prova de que o contribuinte assumiu o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido aos próximos da cadeia comercial, esteja por estes expressamente autorizado.<sup>51</sup>

Em que pese tais entendimentos, classificações trazidas pela Economia e pela Contabilidade, embora importem ao Direito Tributário, não são suficientes por si só. Como consignado mais abaixo no voto da Ministra Rosa Weber, o conceito contábil de receita é instrumento importante para nortear sua definição jurídica, porém não pode ser o principal. Consoante o artigo 197 do CTN, somente a lei pode estabelecer a fixação da base de cálculo do tributo. Fruto do Princípio da Legalidade, a criação de tributo, simplificada, implica em definir todos os elementos necessários à concretização da exação, dentre eles, seu fato gerador, sua base de cálculo, sua alíquota e seus contribuintes.

---

49 BIAVA JUNIOR, Roberto. A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-COFINS: Análise dos efeitos e dos fundamentos jurídico-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. **Repertório de jurisprudência IOB**. São Paulo, v. I, nº 6 de 2018, p. 268, 2ª quinzena de março de 2018.

50 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966 – CTN: Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

51 BIAVA JUNIOR, Roberto. A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-COFINS: Análise dos efeitos e dos fundamentos jurídico-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. **Repertório de jurisprudência IOB**. São Paulo, v. I, nº 6 de 2018, p. 269, 2ª quinzena de março de 2018.

Podemos fazer um paralelo com o Direito Financeiro, que é o estudo de princípios e regras que regem a atividade financeira do Estado, para compreender o significado de “receita” no âmbito do Direito Público. Regis Fernandes de Oliveira<sup>52</sup> define o Direito Financeiro como “o estudo de princípios e normas que regem a atividade financeira do Estado”. Entre vários aspectos do fenômeno financeiro, haverá aquele que será incorporado ao mundo do direito, fazendo com que juristas o compreendam e apliquem, segundo critérios puramente jurídicos. A doutrina relacionada ao Direito Financeiro traz algumas definições acerca do que é Receita Pública.

Escorado na doutrina Aliomar Baleeiro, Eduardo Marcial<sup>53</sup> ensina que os ingressos públicos estão divididos em 2 (duas) categorias: (I) movimentos de fundo ou de caixa e (II) receita. Os primeiros são recursos condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos ao governo, enquanto que o segundo tipo de ingressos, as receitas, são recursos financeiros que acrescem o patrimônio público, como elemento novo e positivo, porque passam a integrá-lo sem qualquer reserva, condição ou correspondência no passivo. Por sua vez, segundo Regis Fernandes de Oliveira, tem-se que Receita Pública é o ingresso definitivo de dinheiro e bens nos cofres públicos.<sup>54</sup> Acompanha tal entendimento Marcus Abraham (2018, p. 98).

Dessa forma, baseado em analogia quanto ao conceito de receita para o setor público, pode-se concluir que o montante de ICMS a ser recolhido, não pode fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS pela seguinte razão: embora represente ingresso no cofre da empresa/empregador, falta-lhe o caráter de definitividade. É certo que tal valor será repassado, no todo ou em parte, ao Estado ou DF. Não pode o contribuinte dispor como quiser deste valor, uma vez que ele possui destinação imperativa e certa. Por isso, não pode ser receita, tampouco faturamento.

Mais ainda, o ICMS não representa manifestação direta de riqueza do contribuinte quanto ao faturamento, mas de outra riqueza, visto que decorre de fato gerador diverso, qual seja a circulação de mercadorias.

Com esteio na cristalina dicção constitucional, Humberto Ávila<sup>55</sup> argumenta que se a seguridade social será financiada com recursos provenientes de contribuições sociais da empresa, ela não pode ser financiada por contribuições incidentes sobre recursos dos Estados, sob o risco de levar à interpretação do inciso I do art. 195 da Constituição Federal sem conexão com o *caput* que ele visa explicitar e da alínea *b* sem vinculação com o inciso que ela pretende especificar.

---

52 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 91.

53 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 101-102.

54 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 120.

55 ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, nº 195, p. 70, dez. 2011.



Prosseguindo, o eminente jurista discorre, com fulcro nos §§ 9º e 12 do art. 195 da CF/88, que o substrato da receita ou do faturamento é a atividade econômica geradora desses resultados. Quem exerce a atividade econômica é a empresa e não o Estado, de modo que o Estado não fatura, mas a empresa sim. Disto decorre que o comportamento do particular é o causador do fato gerador das contribuições sociais, o fato gerador não advém da atividade estatal.

Portanto, a receita e o faturamento são montantes decorrentes da atividade econômica da empresa. De onde se constata que receita e faturamento não são os fatos geradores das referidas contribuições. Receita e faturamento compõem a base de cálculo. O seu fator gerador corresponde às atividades ou operações econômicas, que resultam em receita ou faturamento.<sup>56</sup>

Para Leandro Paulsen<sup>57</sup>, do diálogo com a Ciência Contábil, podemos perceber que o objeto da tributação é a riqueza reveladora de capacidade contributiva, sob essa perspectiva é que precisam ser consideradas as bases econômicas. Daí por que nem tudo o que contabilmente é considerado receita, por exemplo, pode sê-lo para fins de tributação. Citando José Antonio Minatel, assevera que

*“há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário”.*

Sintetizando o conceito de receita, José Antonio Minatel<sup>58</sup>, afirma que:

*“Receita é o conteúdo material qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferindo instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.”*

Da conceituação acima, vemos 3 (três) pontos fundamentais para a conceituação como receita: 1) A natureza do ingresso está vinculada ao exercício de atividade empresarial; 2) A causa do ingresso é a contraprestação em negócio jurídico; e 3) A disponibilidade está representada pela definitividade do ingresso.

De todo o exposto, nota-se que a validade e a incidência que institui o tributo possui nuances que não podem ser desconsideradas, com o risco de invalidade da do ato

---

<sup>56</sup> Ibid., p. 71.

<sup>57</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014. p. 27.

<sup>58</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. MINATEL, José Antonio. **O conceito de Receita, para Efeito da Incidência do PIS e da COFINS**, p. 536.

exarado a pretexto de invalidá-la. Discorrendo sobre o princípio da legalidade, Aires F. Barreto<sup>59</sup>, assevera que em matéria tributária, importa em dúplice exigência para a ocorrência da tributação: a) que a lei, no sentido orgânico-material, disponha de modo cabal, esgotante, exaustivo, sobre todos os aspectos ou critérios da hipótese tributária, e b) que o evento ocorrido no mundo fenomênico ostente perfeita correspondência com o fato descrito, hipoteticamente, pela norma jurídica tributária, para que se possa afirmar sua incidência.

Pagar tributos não é finalidade de nenhuma empresa, mas consequência jurídica fruto da sua atividade. Logo, o faturamento ou a obtenção de receitas, deve ligar-se à atividade econômica organizada, a qual reúne capital, trabalho, insumos e tecnologia para a produção e circulação de bens ou prestação de serviços, segundo o conceito econômico de empresa.

Talvez, a dificuldade em se especificar o que diz respeito somente à atividade econômica da empresa, deve-se ao fato da sistemática tributária do ICMS ocorrer mediante cálculo ‘por dentro’. Porém, tal tipo de cálculo não pode blindar o conceito de faturamento.

### 3.1.5.2 O cálculo “por dentro”

Para o Ministro Dias Toffoli, o fato de o contribuinte do PIS e da COFINS receber preço faz com que inexista relação jurídica tributária entre o adquirente e o vendedor, assim como entre o adquirente e o Estado. Logo, o adquirente não paga tributo ao vendedor, e este, conseqüentemente, não fatura tributo, mas preço. Contudo, o Ministro reconhece a possibilidade de translação dos ônus da operação comercial (custos operacionais, tributos, aluguéis etc.) ao adquirente da mercadoria.

A questão da rubrica única apontada como recebimento, qual seja, o preço, é fortemente influenciada pela técnica de tributação chamada “cálculo por dentro”. Neste método de tributação, os tributos fazem parte da sua própria base de cálculo. Diversos tributos – entre eles o ICMS, a CONFINS e o PIS – incidem sobre o valor total da fatura, ou valor da operação, e não somente sobre o valor do produto ou serviço. Dessa forma, o valor referente ao tributo fica entremeado aos ingressos recebidos pelo vendedor da mercadoria ou serviço.

A modalidade de cálculo “por dentro” contribui para o prejuízo da regra constitucional de transparência na tributação<sup>60</sup>. Tem potencial para ludibriar o contribuinte, já que a alíquota declarada não é a mesma que se aplica nominalmente. O cálculo do

---

59 BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 289.

60 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de out. de 1988: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

imposto “por dentro” ofende a consciência tributária e de razoabilidade do cidadão comum. Por exemplo, tomemos a venda de uma mercadoria por R\$ 250,00 reais e um tributo de 15%.

Pelo método tradicional ou “por fora”, o imposto é calculado com o uso da seguinte fórmula, de simples compreensão:

$$\text{Tributo} = 15\% \times \text{R\$}250,00 = \text{R\$} 37,50 \quad (1)$$

Pelo método “por dentro”, tem-se o seguinte cálculo, incidente sobre toda operação:

$$\begin{aligned} \text{Tributo} &= 15\% \times (\text{R\$} 250 + \text{Tributo}) \rightarrow \text{Tributo} = \text{R\$} 37,50 + (0,15 \times \text{Tributo}) \\ \rightarrow 0,85 \times \text{Tributo} &= \text{R\$} 37,50 \rightarrow \text{Tributo} = \text{R\$} 44,11. \end{aligned} \quad (2)$$

Ou seja, a operação de venda da mercadoria em (2) deve ter o valor total de R\$ 294,11, na qual o tributo representa o percentual de 17,64% daquilo que ingressará na conta do vendedor e não será repassado ao Estado (R\$250,00), e não de 15% como se poderia supor.

O problema, como adverte Leandro Paulsen, é que levar ao extremo o argumento de inconstitucionalidade sob a alegação de que não é sempre desejável a composição de tributo na base de cálculo de tributo, ocasionará contradição nos tributos que possuem a sistemática “por dentro”, a exemplo da CSLL e do IRPJ:

*“Mas, levado a extremo o argumento dos contribuintes no caso, teríamos que admitir que cada um desses tributos – IRPJ e CSLL – fosse excluído **não apenas da base de cálculo do outro, mas da sua própria**, com o que estaríamos deturpando a própria noção de base de cálculo e a técnica tributária, o que levaria a absurdo inverso ao ocorrido com o PIS-Importação e Cofins-Importação. Se o lucro é a base de cálculo de imposto e de contribuição, não há como se entender que haja direito constitucional à dedução desses tributos que o pressupõem.”<sup>61</sup>*

Compartilhando do mesmo entendimento exposto pelo Min. Dias Toffoli, segue o doutrinador demonstrando que o ICMS integra a base de cálculo do PIS/COFINS, por incidir sobre a operação de venda de mercadorias, a qual, por fim, comporá também o faturamento da empresa, revelando que há identidade na grandeza tributável. Assim, nota-se que o cálculo “por dentro” tem reflexos nesta questão:

*“O fato de já incidir o ICMS sobre o preço das mercadorias que acaba por compor o faturamento é mera contingência decorrente da*

---

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

61 PAULSEN, Leandro. O ICMS e a base de cálculo do PIS e da COFINS. **Revista de Estudos Tributários**, ano XIV, nº 79, p. 10, mai./jun. 2011.

*própria grandeza tributada. Juridicamente, a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins é o faturamento ou a receita, não se acrescentando artificialmente nenhuma rubrica a título de ICMS; se o valor do ICMS é indireto à base das contribuições referidas, é porque compõe o próprio faturamento das empresas, na medida em que incide por dentro do valor das operações.*

[...]

*É relevante, nesse ponto, o fato de o ICMS incidir por dentro do preço: sua base de cálculo é o valor da operação, sendo o destaque para fins de controle (art. 13, § 1º, I, da LC 87/1996). Isso porque o montante recebido como preço de bens e serviços compõe o faturamento das empresas. Efetivamente, as contribuições PIS e Cofins incidem sobre o faturamento ou sobre a receita, não sobre o faturamento ou receita líquidos, resultado ou lucro.*

*Tributa-se o faturamento ou a receita, independentemente de tais ingressos da pessoa jurídica terem de suportar o pagamento de outros tributos. Essa circunstância não revela extrapolação da base econômica tributável, porquanto, na conformação do Sistema Tributário Nacional, coexistem e se sobrepõem tributos sobre o faturamento ou a receita com outros sobre o valor das operações de circulação de mercadorias e sobre o lucro.”<sup>62</sup>*

Repare que o mesmo não ocorre quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, embora este também seja tributo com potencial de se sobrepor sobre a receita ou faturamento. A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que, em seu art. 2º, parágrafo único, exclui expressamente o IPI da receita que é base de cálculo da contribuição nela disciplinada – COFINS –, e não faz o mesmo com o ICMS. O IPI também é imposto não-cumulativo, no entanto, ao contrário do ICMS, incide “por fora”.<sup>63</sup> Importante mencionar que o antigo TFR já havia se manifestado no sentido sedimentar o entendimento de que “Não se inclui na base de cálculo do PIS a parcela do IPI” (Súmula nº 161/TFR).

Sacha Calmon<sup>64</sup> entende que a maneira pela qual são calculados o IPI e o ICMS (“por fora” e “por dentro”<sup>65</sup>, respectivamente) não é fundamento para legar tratamento diversificado entre estes impostos no que tange à inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS. De acordo com o RE nº 107.392/RS, o principal motivo para a exclusão do

---

<sup>62</sup> Ibid., p. 11-12.

<sup>63</sup> BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de nov. de 1964: Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

[...]

II – quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

§ 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

<sup>64</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS – ADC nº 18. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 196, p. 160, jan. 2012.

<sup>65</sup> Ressalte-se que o fundamento do cálculo por dentro, quanto ao ICMS, restou julgado constitucional, em 2011, no julgamento do RE nº 582.461/SP (Tribunal pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011, DJe 18.08.2011), cuja repercussão geral foi reconhecida, conforme lembrado acima pelo Ministro.

imposto federal na base de cálculo das citadas contribuições é o método de cálculo do IPI:

*“O IPI jamais poderia ser incluído na receita operacional, porque, como todos sabem, não integra o preço do produto vendido.” (STF, RE nº 107.392, Primeira Turma, Rel. Min. Néri da Silveira, julgado em 2.8.1988, DJ de 13.12.1991)*

Tendo em vista que o Princípio da Legalidade é muito forte no Direito Tributário, percebe-se que a ausência de comando constitucional explícito autorizando ou não a composição de tributos na base de cálculo de outros tributos, é fator que gera certa insegurança jurídica, diante da decisão do STF que ora se analisa. No presente caso, entender o conceito jurídico de “receita” e “faturamento” é crucial para saber se a lógica tributária na análise da base de cálculo de um tributo é justa. A Constituição e seus princípios norteadores é que devem nortear a interpretação das leis, e não o contrário.

Entre outras coisas, de modo a simplificar o número de tributos e reduzir a incidência cumulativa existente nos tributos indiretos, tramita no Congresso Nacional a PEC nº 233/08, que traz uma proposta de reforma tributária.<sup>66</sup> Esta proposição cria um sistema tributário que pode evitar a cobrança de tributo sobre tributo, o Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA.

### 3.1.5.3 Repasse econômico do ônus fiscal

A doutrina construiu várias classificações para os tributos, de acordo com as peculiaridades de cada espécie isoladamente considerada em relação às demais. Isso auxilia no entendimento do regime jurídico do respectivo tributo, especialmente quando o legislador quer conferir determinada regra apenas a certa espécie de tributo. Uma dessas classificações diz respeito à repercussão econômica do encargo financeiro, como levantado no voto do Ministro Edson Fachin.

Imposto direto é o que assim se caracteriza quando, numa só pessoa, reúnem-se as condições de contribuinte de direito (aquele que é responsável pela obrigação tributária) e contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do imposto), como acontece, por exemplo no IPTU e no IRPF. Por outro lado, imposto indireto é o que possui em sua operação dualidade de pessoas: contribuinte de direito (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo) e contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do tributo). Neste último há translação do encargo econômico-financeiro, por exemplo, é o caso do ICMS e do IPI.<sup>67</sup>

---

66 PROPOSTA de Emenda à Constituição – PEC nº 233/08. Câmara dos Deputados. Disponível em: <[http://camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=038692007A1741184F3BF5A8AC826082.pr oposicoesWebExterno1?codteor=540729&filename=PEC+233/2008](http://camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=038692007A1741184F3BF5A8AC826082.pr oposicoesWebExterno1?codteor=540729&filename=PEC+233/2008)>. Acesso em: 08 mai. 2018.

67 ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 103.

No entanto, concordando com o Ministro Edson Fachin, ao citar trecho do voto do Ministro Dias Toffoli no RE-RG nº 608.872/MG, é impossível saber precisamente a influência da tributação na formação dos preços, uma vez que é imensa pluralidade de variáveis aptas a influenciar a repercussão do ônus fiscal. Na prática, até os tributos diretos que não comportam, em princípio, o fenômeno da repercussão econômica estão sendo repassados a consumidores. É comum, por exemplo, nos consultórios odontológicos haver variação de preço conforme o cliente exija ou não a competente nota fiscal ou recibo equivalente a título de tratamento dentário.<sup>68</sup>

Leandro Paulsen aponta que são vários os tributos que influenciam a composição de tributos diversos, seja implícita e mediatamente ao longo do processo de comercialização e produção, seja de modo explícito e imediato<sup>69</sup>, certamente ocasionando impacto no preço final ao consumidor:

*“É inequívoco, por exemplo, que no preço das mercadorias, utilizado como referência para a incidência do ICMS (por dentro) e do IPI (por fora) estão normalmente embutidos todos os custos da atividade empresarial, inclusive os custos tributários já incorridos (IPTU, contribuição sobre a folha de salários, taxa de renovação de licença etc.) e futuros (imposto sobre a renda, contribuição sobre o lucro, contribuições sobre o faturamento ou receita etc.).”*

Diante da mistura entre os fenômenos jurídico e econômico, Hugo de Brito Machado confirma a dificuldade em apurar o grau de transferência do encargo financeiro de tributos no valor do bem a ser vendido. Para tanto, cita a lição de Luciano Amaro:<sup>70</sup>

*“A repercussão, fenômeno econômico, é difícil de precisar. Por isso esse dispositivo tem gerado inúmeros questionamentos na doutrina. Ainda que se aceitem os “bons propósitos” do legislador, é um trabalho árduo identificar quais tributos, em que circunstâncias, têm natureza indireta quando se sabe que há a tendência de todos os tributos serem “embutidos” no preço dos bens ou serviços e, portanto, serem financeiramente transferidos para terceiros.”*

Dessa forma é irrelevante a classificação dos tributos em diretos ou indiretos, pois em tese, qualquer tributo, ainda que de modo não oficial, é capaz de ter seu encargo econômico-financeiro repassado a terceiros.

#### 3.1.5.4 A não cumulatividade à luz do mandamento constitucional

O argumento de que a sistemática de composição de tributos em suas próprias bases de cálculos, ou ainda, na de tributos diversos ocorre há longas datas e que, até por conta disto, espalhou-se para fazer parte da aferição do montante de vários tributos, não

68 HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017. p. 83.

69 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 104.

70 MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 20, nº 115, p. 11, mai./jun. 2017.

parece ser um argumento suficientemente forte, e desconsidera a necessidade de se almejar um sistema tributário menos complexo, mais racional, até para aqueles menos familiarizados com a legislação, que somente contam com o senso comum.

Desafortunadamente, há escassez, quer em nível doutrinário, quer em nível jurisprudencial, de um critério seguro quanto à exclusão ou inclusão do valor de um determinando tributo na base de cálculo de outros tributos. Aliás, manuais de Direito Tributário ou cursos de Direito Tributário, escritos por renomados autores, geralmente, passam ao largo sobre essa relevante questão atual e controvertida.<sup>71</sup>

Além disso, não pode o STF se pautar exclusivamente em julgamentos proferidos por instâncias inferiores, pois sendo órgão de cúpula do Judiciário pode ele dizer o entendimento extraído do texto normativo máximo e pacificar a questão em sentido contrário, caso haja motivos para tanto, uma vez que o paradigma jurídico não é o mesmo utilizado pelas outras instâncias do judiciário, qual seja a Constituição da República.

Cabe ao STF, enquanto guardião da Constituição, proferir um posicionamento, não só mas sobretudo, juridicamente fundamentado acerca da questão que lhe é colocada, de acordo com as diretrizes postas na Carta Magna do país. Muito bem nos ensina Gilmar Mendes em sua doutrina<sup>72</sup>:

*“O princípio da força normativa da Constituição, por sua vez, propõe que seja conferida prevalência aos pontos de vista que tornem a norma constitucional mais afeita aos condicionamentos históricos do momento, garantindo-se-lhe interesse atual, e, com isso, obtendo-se ‘máxima eficácia, sob as circunstâncias de cada caso’. Esse esforço poderá ser de mais pertinência nos casos de normas que se valem de conceitos indeterminados, de textura literal mais flexível.”*

Feitas estas considerações, neste ponto, cabe explicitar a conexão entre o regime constitucional da não cumulatividade e a composição de tributos na base de cálculo de outros tributos.

O texto constitucional pressupõe a prática das regras intrínsecas da não cumulatividade que demandam a dedução de todas as despesas diretas e indiretas relacionadas com a realização das atividades econômicas do contribuinte.

Tudo aquilo que a empresa despende para obter sua receita bruta deve ficar livre da tributação pelo PIS/COFINS, porque representa despesa inerente ao desempenho da atividade-fim da pessoa jurídica. Tais despesas necessárias constituem insumos. Os

---

71 HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 100.

72 MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 94.

créditos deles decorrentes podem e devem ser apropriados pelo contribuinte para fins de compensação com o montante da contribuição social apurado.<sup>73</sup>

Por isso, é meia verdade que custos relacionados à prestação de serviço ou a venda de mercadorias compõem o patrimônio do sujeito passivo e, por isso devem compor a base de cálculo, assim como os tributos, por equiparação. Alguns custos que compõem o preço final (energia elétrica, bens e serviços utilizados como insumo etc.), são contabilizados para diminuir a base de cálculo dos tributos, por meio do desconto de créditos, consoante os onze incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Pois tanto a sistemática de apuração e recolhimento da contribuição para o PIS não cumulativo, quanto a sistemática de apuração de recolhimento da COFINS não cumulativa, em suas respectivas leis, permitem que determinados custos sejam diminuídos da base de cálculo destes tributos.

A doutrina de Leandro Paulsen, dá conta de que a não cumulatividade é uma técnica de tributação que busca evitar que incidências sucessivas ocorram em várias oportunidades ao longo da cadeia econômica de operação, ocasionando um elevado ônus tributário ao tributar a mesma riqueza repetidas vezes. Simplificadamente, buscar evitar a oneração em cascata do mesmo produto. Nas operações internas, *o tributo é não cumulativo em relação a si mesmo*, evitando a sobreposição do tributo sobre ele próprio. Por outro lado, nas operações externas a não cumulatividade ocorre entre os tributos devidos nas operações de importação e seus equivalentes internos, por exemplo, o ICMS-Importação com o ICMS devido na subsequente operação interna, e PIS/COFINS-Importação com débitos de PIS/COFINS relativos à receita posterior do importador.<sup>74</sup> A seguir, o ilustre jurista passa a detalhar o funcionamento desta técnica de tributação:

*“A não cumulatividade, no sistema brasileiro, costuma operar mediante a apropriação de créditos quando da aquisição de um produto ou mercadoria onerado pelo tributo e sua utilização para compensação com o mesmo tributo quando devido novamente na incidência sobre a operação posterior com tal objeto incorporado a outro ou simplesmente revendido. Os créditos assegurados para evitar a cumulatividade são denominados de créditos básicos, correspondendo ao tributo já cobrado sobre a operação anterior. Desse modo, toma-se o tributo cobrado para deduzi-lo quando da nova incidência. Daí porque se costuma referir que se trata de uma sistemática de ‘imposto sobre imposto’, e não de ‘base sobre base’. A incidência é sempre sobre o valor total. Apura-se o montante devido e desconta-se o crédito para verificar o valor a pagar. Utiliza-se um mecanismo de créditos e débitos em que, na hora de pagar o tributo, se verificam os créditos de que se disponha, para deduzi-los.*

[...]

73 HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 211.

74 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014. p. 119.



*A Constituição também prevê a não cumulatividade entre contribuições de seguridade sobre a importação e sobre a receita, nos termos do seu art. 195, § 12.*

[...]

*Ademais, a legislação ordinária estabelece que as contribuições sobre a receita sejam não cumulativas entre si, embora mantenha, simultaneamente, regime cumulativo para determinados setores e para empresas tributadas pelo lucro presumido.”<sup>75</sup>*

A Constituição determina em seu art. 155, § 2º, I, que o ICMS será não cumulativo. Quanto à COFINS e ao PIS, a previsão constitucional encontra-se no § 12 do art. 195.

A não cumulatividade tem como pressuposto inafastável a eliminação da incidência do tributo em cascata, isto é, a supressão do encargo tributário na cadeia que vai desde a fonte produtora até o final consumidor. Enquanto que no ICMS e no IPI a não cumulatividade resulta do emprego do método “imposto contra imposto”, na COFINS e no PIS ela resulta do emprego do método “base contra base”.<sup>76</sup>

Tal método de tributação, mostra que a legislação da COFINS não cumulativa é muito complexa, prescrevendo normas casuísticas e com incrível sadismo burocrático, como se pode constatar pelo exame do artigo 3º e seus 30 parágrafos da Lei nº 10.833/2003 que acabam redundando em um sistema dito não cumulativo confuso e caótico de difícil operacionalização.<sup>77</sup> O mesmo ocorre quanto ao PIS, conforme o art. 3º e seus 22 parágrafos da Lei nº 10.637/2002.

Hugo de Brito M. Segundo<sup>78</sup>, assevera que sua mais evidente desvantagem é a complexidade. Já que o aproveitamento de créditos referentes ao tributo incidente em operações anteriores demanda uma infinidade de controles, impondo ao contribuinte o cumprimento de várias obrigações acessórias adicionais. À Fazenda cabe o dever de fiscalizá-las, para evitar a prática de fraudes. Em caso de eventual lapso do contribuinte, há punição com pesadas penalidades e, não raro, a desconsideração do crédito aproveitado. A fim de regular tal regramento, a legislação se torna mais extensa e minudente, dificultando a compreensão de quem é obrigado a lidar com ela.

Dessa forma, a apuração do ICMS a recolher não decorre da não cumulatividade do PIS/COFINS, mas da apuração do saldo credor ou devedor de ICMS quando da concretização da operação comercial. Haverá saldo de ICMS a recolher, quando os créditos foram menores que os débitos de ICMS, mediante apuração por meio da não cumulatividade quanto ao ICMS.

---

<sup>75</sup> Ibid., p. 119-120.

<sup>76</sup> HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 104-105.

<sup>77</sup> Ibid., p. 107.

<sup>78</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 99.

Neste ponto, cumpre assinalar que, embora, eventualmente, nem todo o montante arrecadado do comprador a título de ICMS pelo vendedor seja recolhido aos cofres públicos, em razão da existência de créditos de ICMS fruto de operações anteriores, em algum momento futuro, o contribuinte vendedor fará uso desse abatimento constitucionalmente garantido.

Portanto, por ser designado à Fazenda Pública, não pode constituir receita do contribuinte, sendo incluído no conceito de faturamento para fins de composição da base de cálculo do COFINS e da contribuição para o PIS.

### 3.2 VOTOS FAVORÁVEIS AO PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Foram favoráveis ao provimento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR os Ministros Cármen Lúcia, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello.

#### 3.2.1 Voto Min. Cármen Lúcia

A Ministra Relatora do acórdão inicialmente aponta que a questão que se coloca é a possibilidade jurídica de se incluir o valor do ICMS, imposto gerado na circulação de mercadoria ou na prestação de serviço, na definição de faturamento para delimitação da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Ministra ponderou que há muito tempo a corte vem debatendo e discutindo o conceito de faturamento, dada a complexidade do tema. Em seu voto, ela transcreve trechos do voto do Ministro Cezar Peluso nos Recursos Extraordinários nº 346.084, nº 358.273, nº 357.950 e nº 390.840, de modo a traçar o histórico de legislação e jurisprudência para elucidação do tema, de onde se conclui que:

- Faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas com as operações (fatos) “por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas”;
- O substantivo receita designa gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial;
- O conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é “receita bruta de vendas e de serviços”;

- No RE nº 240.785/MG, os debates apontaram a preocupação quanto ao ICMS constituir custo da mercadoria ou do serviço, prevalecendo a posição de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da COFINS:
- A tese a favor dos contribuintes, que justifica a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, aponta que os sujeitos passivos dos tributos não faturam ICMS. O ingresso de caixa que ocorre com a receita de ICMS transitando por suas contabilidades não lhes pertencem. São valores destinados ao Erário que em nada acrescem o seu patrimônio. Fazendo uma analogia ao conceito de Receita Pública, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.
- É possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, uma vez que é destinado à Fazenda Pública. Logo, ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.
- A sistemática de cálculo do ICMS, em respeito ao regime constitucional da não-cumulatividade, faz com que este seja indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo. O regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia.
- Então conclui que “o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”

### 3.2.2 Voto Min. Rosa Weber

A Ministra pontuou que não existe concordância na doutrina nem na jurisprudência acerca dos conceitos de receita líquida, receita bruta, ingressos ou faturamento. Em seu voto trouxe os argumentos de seu voto proferido no RE nº 606.107/RS, cujo trecho da ementa segue abaixo:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA*

**EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.**

[...]

*II – A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

[...]

*V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*

Ou seja, concluiu que o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, b, da CF, não se confunde com o conceito contábil. A contabilidade é ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Por não ser, algo novo, integrável ao patrimônio do contribuinte, não pode o ICMS compor a base de cálculo do PIS/COFINS, em analogia ao conceito de receita pública.

### **3.2.3 Voto Min. Luiz Fux**

Inicialmente, o ministro pondera que se está a discutir é conceito constitucional de faturamento, nos termos do art. 195, I da Carta Magna. Em sendo o Direito uma lógica jurídica, para ele o Direito Tributário deve valer-se de conceito já estabelecidos nos ramos do Direito Privado e do Direito Público. Ainda, a Constituição Federal tem os seus conceitos superpostos que não podem ser ultrapassados pela legislação ordinária.

Sob sua ótica, não se está avaliando a possibilidade de inclusão de tributo em base de cálculo de outro tributo. Muito embora não seja esta a discussão, se houver autorização legal isso é possível.

Para o Ministro, o fato de a Constituição não se referir à possibilidade de exclusão do ICMS não significa dizer que ela está autorizando sua inclusão no faturamento. Ou seja, não se pode concluir que se a Constituição nada disser, será possível incluir na base de cálculo fatores tributários que não representam o fato gerador do tributo, em respeito ao Princípio da Legalidade no Direito Tributário.

A acepção da palavra “faturamento” deve ser buscada no Direito que regula o faturamento das empresas, qual seja o Direito Empresarial. Neste sentido, o artigo da Lei nº 6.404/76 que prevê a exclusão de impostos na obtenção do faturamento.

Valendo-se dos argumentos da relatora, assevera que o destinatário do ICMS não é o contribuinte, mas o Poder Público, por isso acompanhou o voto da relatora em todas as suas razões, como também na tese apresentada.

### **3.2.4 Voto Min. Lewandowski**

O Ministro Ricardo Lewandowski destacou, na linha do voto do Ministro Marco Aurélio no RE nº 240.785/MG, que o conceito de faturamento diz respeito à riqueza própria. A incidência da COFINS, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo de competência da unidade da Federação, parte de uma permissão errônea.

Acompanhou o Ministro Luiz Fux ao entender que o Direito Tributário não pode haurir os seus conceitos a partir de uma plataforma metafísica. Seria preciso compreender o conceito de faturamento tal como fazem os comerciantes e as empresas que precisam recolher os tributos correspondentes. A doutrina e a prática comercial entendem que faturamento é receita oriunda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Concluiu que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, que é o Estado. Tratar-se-ia de um fenômeno de “mero trânsito contábil”, conforme ensinamentos do tributarista Roque Carrazza.

### **3.2.5 Voto Min. Marco Aurélio**

O Ministro Marco Aurélio manifestou-se no sentido de também acompanhar a relatora, reportando-se ao seu voto proferido no RE nº 240.785/MG.

Destacou que o ICMS não é fato gerador da contribuição e, ainda, apontou que seja qual for a modalidade/método para recolher o ICMS, o valor respectivo não se converte em faturamento da empresa ou receita bruta, porque é devido ao Estado.

### **3.2.6 Voto do Min. Celso de Mello**

O Decano do STF inicia seu voto discorrendo sobre as relações entre o poder impositivo do Estado e o complexo de direitos e garantias legais e constitucionais que compõem, em nosso sistema normativo, o estatuto do contribuinte.

Os poderes do Estado advêm da Carta Política, na qual são delimitados e estabelecidos para que sejam sempre lembrados e que deles decorram correta interpretação.

Reforçando o caráter fundamental da Constituição, no sentido de vincular a atuação de todos, especialmente daqueles que exercem o poder político, a fim de resguardar liberdades, tutelar os direitos e inibir os abusos do Estado, aponta o Ministro:

*“Torna-se essencial proclamar, por isso mesmo, que a Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades jamais serão ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.*

*[...]*

*Cumpra assinalar, por isso mesmo, que o caso ora em exame justifica, plenamente, que se reiterem tais asserções, pois é necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente*

*manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.”<sup>79</sup>*

A premissa de que o ministro parte consiste na limitação da atuação fiscal do Poder Público, nos termos dos parâmetros constitucionais, de modo que o contribuinte não seja submisso a regramento tributário sem a baliza dos princípios expostos na Carta Maior, no âmbito do Estado Democrático de Direito. Dessa forma, a prerrogativa institucional de tributar não outorga ao Estado a capacidade de suprimir direitos de caráter fundamental do contribuinte. Contra excessos cometidos ou exigências irrazoáveis contidas na legislação existe o Poder Judiciário para neutralizar tais violências, mediante amparação conferida pelo sistema protetivo exposto na Constituição da República.

Quanto ao mérito da questão, inicialmente, o decano da Corte rememora que não se pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias. Tal disposição encontra-se no art. 110 do CTN, a qual visa evitar elidir interpretação puramente econômica do Direito Tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva de lei em sentido formal.

Cita trechos dos votos dos Ministros Marco Aurélio, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski, todos no RE nº 240.785/MG, acerca da inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo do COFINS o valor retido do ICMS, por representar valores que não integram o valor da operação, representando trânsito contábil que beneficia a entidades de direito público.

Aponta que a quantia referente ao ICMS é repassada ao Estado-membro ou DF, dela não sendo titular a pessoa jurídica prestadora de serviço ou vendedora, pois, juridicamente, tal ingresso não lhe pertence por direito próprio, uma vez que não constitui receita. Para que um ingresso seja qualificado como receita, é necessário que haja dois elementos essenciais de composição: I) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e II) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Cita diversos autores para corroborar o entendimento do que constitui receita, bem como trecho do voto da Ministra Rosa Weber proferido no RE nº 606.107/RS.

Dessa forma, acolheu a tese no sentido de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

---

<sup>79</sup> P. 2 e 4 do voto do Min. Celso de Mello. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>

### 3.2.7 Apontamentos aos votos favoráveis

#### 3.2.7.1 O Princípio da Capacidade Contributiva

Argumento central naqueles que manifestaram favoravelmente à exclusão do ICMS no conceito de receita e faturamento é a violação ao Princípio da Capacidade Contributiva.

O principal parâmetro de desigualdade que deve ser levado em consideração quando se atribui tratamento diferenciado aos sujeitos passivos é a sua capacidade contributiva. Paulo de Barros Carvalho<sup>80</sup> leciona que:

*“A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predcados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.”*

Regina Helena<sup>81</sup>, ao discorrer sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, aponta que o referido princípio pode ser compreendido em dois sentidos distintos.

Tem-se a capacidade contributiva *absoluta* ou *objetiva* quando um fato constitui manifestação de riqueza. Nesta acepção, o termo se refere à eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos escolhidos apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial que ostenta algum signo de riqueza, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc. Desse modo, funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo.

Por sua vez, a capacidade contributiva *relativa* ou *subjativa* reporta-se ao sujeito individualmente considerado. Expressa a aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade

---

80 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 100.

81 HELENA, Regina. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 101.



contributiva em concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto a absorver o impacto tributário.

Quando utilizada neste segundo sentido, sua existência está genericamente ligada à realização do Princípio da Igualdade, previsto no art. 5º, caput do Texto Maior, tendo o condão de realizar o próprio valor justiça. De modo específico, com esteio na disposição constitucional do § 1º do art. 145<sup>82</sup>, encontra-se intimamente conectado ao Princípio da Isonomia.

Em brilhante passagem de sua obra, Sacha Calmon<sup>83</sup> discorre acerca do papel dos Poderes do Estado quanto à aplicação do Princípio em comento:

*“Disse, com erronia, Giannini, que o princípio da capacidade contributiva era ‘uma exigência ideal, cuja realização, como em qualquer outro campo da vida social, fica atribuída à prudente apreciação do legislador’.*

*Absolutamente não. O legislador não tem que ser prudente; deve ser obediente à Constituição. E, na hipótese de não “ser prudente” em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao Judiciário corrigi-lo.*

*A ‘prudente apreciação’, no caso, passa a ser a do juiz.*

*Por isso mesmo, razão assiste aos juristas que não admitem ficarem os princípios constitucionais a depender do ‘prudente alvedrio dos legisladores’. No que tange ao princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua realização prática, ao ‘arbítrio dos legisladores’.*

*É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:*

*A) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;*

*B) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas.*

---

82 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de out. de 1988: Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

83 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 58.

*Por isso mesmo as reflexões mais profundas e modernas a propósito do princípio apresentam-se limpas da ganga positivista e do 'fetiche legalista'. É ver Sainz de Bujanda dizendo que os fatos geradores só se justificam, constitucionalmente falando, se comprometidos com o valor justiça, objeto do Estado de Direito, se forem indicativos de capacidade econômica."*

Embora o texto constitucional pregue a aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas para os impostos, a jurisprudência do STF entende que nada obsta sua aplicação a outras espécies tributárias.<sup>84 85</sup>

O montante a título de ICMS não ostenta característica direta de riqueza do contribuinte, violando sua capacidade contributiva absoluta na medida em que é evidente que os contribuintes só poderão ser onerados em razão das suas próprias atividades, nunca em virtude de elementos que lhe são estranhos.

Também há violação quanto à capacidade contributiva relativa, uma vez que desrespeitado o conexo Princípio da Igualdade. Segundo o art. 194, V da CF/88, a promoção da equidade na forma de participação do custeio da Seguridade Social é objetivo do Poder Público. Dessa forma, aceitar que as contribuições sobre a receita incidam sobre os valores cobrados a título de ICMS é necessariamente admitir tratamento desigual: contribuintes que se encontram na mesma situação serão obrigados a pagar contribuições sociais com valores diferentes, unicamente porque submetidos a uma tributação estadual distinta.<sup>86</sup>

Do exposto, vemos que o montante retido do ICMS, representa trânsito contábil que beneficia a entidades de direito público. Não representa acréscimo patrimonial definitivo do contribuinte do PIS e da COFINS. Portanto, não pode enquadrar-se no conceito de faturamento, pois não representa a real capacidade econômica do contribuinte diante da hipótese de incidência das contribuições sociais.

### 3.2.7.2 Possíveis efeitos práticos da decisão

Por fim, o impacto fruto da mutação (redução) da base de cálculo em razão do entendimento fixado pela Corte poderia ser a majoração de alíquotas, de modo a compensar a diminuição de um pelo aumento de outro, contornando o efeito da decisão para se chegar ao mesmo grau de tributação anterior.

84 Tome-se como exemplo a Súmula Vinculante nº 29: É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. Exemplificando, pode o ente tributante repartir os custos da atividade estatal de coleta de lixo com base em rateio proporcional à área de cada imóvel beneficiado (RE nº 232.393/SP, Rel. Min. Carlos Veloso, DJ 05.04.2002, p. 55).

85 Segundo Sacha Calmon, nas taxas e contribuições de melhoria, o princípio realiza-se negativamente pela *incapacidade contributiva*, fato que tecnicamente gera remissões e *reduções subjetivas* do montante a pagar imputado ao sujeito passivo *sem capacidade econômica real*. (COELHO, 2018, p. 60).

86 ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, nº 195, p. 73, dez. 2011.

De fato, isto ocorreu quanto ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, diante da decisão no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, na qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições sobre o valor aduaneiro, para definir a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS de que trata a Lei nº 10.865/2004, incidentes na importação<sup>87</sup>. Houve a majoração das alíquotas dos tributos via Medida Provisória tempos depois da publicação do acórdão no DJe.<sup>88</sup> Posteriormente, houve a conversão da MP nº 668 na Lei nº 13.137/2015.

O argumento de que o impacto financeiro seria catastrófico não merece prosperar. As leis orçamentárias são recorrentemente elaboradas mediante longo processo legislativo e são capazes de prever com razoável antecedência acontecimentos relevantes capazes de ocasionar impacto nas contas públicas. Dentre outras funções, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Federal, orientará a elaboração da Lei Orçamentária Anual – LOA e disporá sobre as alterações na legislação tributária, segundo o art. 165, § 2º da CF/1988.

Além dos dispositivos constitucionais acerca da LDO, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, em seu art. 4º, § 1º, determina que à LDO se integre o Anexo de Metas Fiscais, no qual serão estabelecidas metas anuais de receitas para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Nele serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências que devem ser tomadas, se a previsão se confirmar. Os passivos contingentes podem ser definidos como dívidas cuja existência dependa de fatores imprevisíveis, como os processos judiciais em curso e dívidas em processo de reconhecimento.<sup>89</sup>

O simples fato de se buscar simplificação da sistemática tributária justificaria a alteração do conceito de faturamento. Conferir racionalidade às declarações propositivas tributárias identificando o conteúdo orgânico do núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico, é o objetivo do Direito tributário.<sup>90</sup> Posteriores efeitos financeiros, podem ser contornados sem grandes dificuldades ou sem onerar seriamente os sujeitos passivos.

---

87 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em 17.9.2014. Inteiro teor do acórdão. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>> Acesso em: 08 mai. 2018.

88 BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos nº 00021/2015MF. p. 1, item 3. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf)>. Acesso em: 08 mai. 2018.

89 MENDES, Sérgio. **Administração financeira e orçamentária**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 49-51.

90 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 25.

## Capítulo 4 – IMPACTO DA DECISÃO EM OUTROS TRIBUTOS

### 4.1 SITUAÇÕES SIMILARES: ISS, CPRB.

#### 4.1.1 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

Conforme o art. 156, III do Texto Constitucional, compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar<sup>91</sup>, exceto os serviços já compreendidos no art. 155, II da CF/88.

Dessa forma, qualquer serviço pode ser tributado pelo Município, desde que previamente definido em lei complementar. Fonte importante de recursos para os cofres públicos municipais, este tributo possui clara finalidade fiscal.

Importante notar que o legislador constitucional explicitamente excluiu da incidência do ISS os serviços já compreendidos no âmbito do ICMS, dada a proximidade entre os fatos geradores entre esses dois impostos.<sup>92</sup>

O contribuinte do ISS é o prestador do serviço.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, que corresponde à receita bruta com ele obtida. O imposto devido é o resultado da aplicação da alíquota fixada para a atividade sobre a base de cálculo.

Nota-se que o fato gerador do ISS é muito parecido com o do ICMS, e que ambos, são semelhantes à hipótese de incidência do PIS e da COFINS. No entanto, eles não se confundem.

A hipótese de incidência do ISS, segundo a lição de Aires F. Barreto, é o “serviço tributável e desempenhado de atividade economicamente apreciável, produtiva de

---

91 A lei que dispõe sobre o ISS é a Lei Complementar nº 116/2003.

92 A Lei Complementar nº 116/2003 confirmou a previsão constitucional de não ocorrência de bitributação, quanto à maioria de serviços passíveis de tributação pelo ISS:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

[...]

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração”<sup>93</sup>.

Já a hipótese de incidência do ICMS são as operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos.<sup>94</sup>

Tramita no STF o RE nº 592.616/RS que versa sobre a possibilidade ou não de inclusão do ISS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, mediante análise dos conceitos de faturamento e receita. Inúmeras ações de idêntico objeto estão em trâmite na Justiça Federal. Quanto a essa questão constitucional, já houve o reconhecimento da existência de repercussão geral, tendo em vista que o tema é análogo ao do RE nº 574.706/PR (DJe-202 divulgação em 23-10-2008 publicação em 24-10-2008).

#### **4.1.2 Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB**

Com fundamento no § 13 do art. 195 da CF/88, observado o critério previsto no seu § 12, a legislação ordinária vinha promovendo a substituição gradual da contribuição social patronal previdenciária sobre a folha de salários pela contribuição social incidente sobre a receita bruta.

Tal substituição entre contribuições visa reduzir a carga tributária das empresas e fomentar o aumento do número de contratação de empregados. É a chamada “Desoneração da Folha de Pagamento”. Isto porque há atividades em que o faturamento é elevado, porém há pouca utilização de mão de obra.

As empresas vêm adotando a prática de substituição de empregados por serviços realizados por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Acontece que em algumas situações, o abuso de tal prática constitui planejamento tributário ilícito (evasão fiscal) causando prejuízos, mediante constituição de pessoas jurídicas de fachada a fim de reduzir a carga tributária, precarizando e mascarando as relações de trabalho empresa-empregado, que passa a ser empresa-empresa, minando os direitos sociais dos trabalhadores.

A norma jurídica que versa acerca da contribuição do empregador sobre a folha de salários, dando concretude ao disposto no art. 195, I, a da CF/88 é Lei nº 8.212/1991. Em seu art. 22 está prevista a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços.

---

93 BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009. p. 299.

94 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 43.

Ocorre que a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta foi instituída pelos arts. 7º e 8º, ambos, da Lei nº 12.546/2011.

O cálculo e recolhimento da CPRB é obrigatório até 30.11.2015 para as atividades a ela sujeitas. A partir de 01.12.2015 é opcional, conforme determinado pela redação da Lei nº 13.161/2015.

Ressalte-se que a substituição gradual foi em relação à base de cálculo – folha de salários (antes) pela receita bruta (depois). No entanto, o Governo vem, nos últimos tempos, revertendo isso, tendo em vista que a extrafiscalidade almejada pela desoneração da folha de pagamento não foi alcançada.<sup>95</sup>

O anúncio do término da desoneração da folha de pagamento está contemplado no pacote de corte de gastos do governo e de um reordenamento em relação à desoneração da folha quanto a 56 setores, anunciada em 2011.

Em março de 2017, em razão da necessidade de recursos imediatos para redução do déficit previdenciário e equilíbrio da economia, a MP nº 774/2017 revogou a contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta – CPRB de que tratam os arts. 7º, 7º-A, 8º, 8º-A, 9º e 10 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para alguns setores da economia.

Um dos fatores que influenciou nessa decisão foi a conclusão do julgamento do RE nº 574.706/PR que poderia acarretar reflexos à CPRB, já que as sistemáticas de cálculo desses tributos são similares, o que aumentaria ainda mais o valor da renúncia com essa contribuição.<sup>96</sup>

Como disposto na Lei nº 9.718/98, pode ser observada a exclusão quanto ao IPI e ao ICMS-ST para efeito de determinação da base de cálculo da receita bruta.<sup>97</sup>

#### 4.2 POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS CONTIDOS NO RE Nº 574.706/PR ÀS SITUAÇÕES SIMILARES

Em analogia à questão do ICMS, pode-se perquirir se também é cabível a exclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem com se se aplica a exclusão do ICMS e do ISS à CPRB, ou seja, se a fundamentação acima exposta quanto

---

95 Cf. OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuição previdenciária sobre a receita bruta: desoneração tributária? **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, vol. 7, p. 335-354, jan./jun. 2013.

96 Porém, no começo de agosto de 2017, a MP nº 774/2017 foi revogada pela MP nº 794/2017 por conta do trancamento de pauta na Câmara dos Deputados desta e de outras MPs, que estavam prejudicando a continuidade dos trabalhos legislativos do Congresso Nacional afetando a tramitação de proposições relevantes para a continuidade da retomada do crescimento econômico e das reformas estruturantes no Brasil.

97 Cf. Art. 9º, § 7º da Lei nº 12.546/2011.

ao ICMS, pode ser amoldada integralmente ao ISS e em relação ao conceito de receita e faturamento.

A fim de verificar se é possível ou não aplicar os fundamentos jurídicos perfilhados no RE nº 574.706/PR, será verificado o status da discussão junto à corte judiciária do Brasil com função de uniformizar a interpretação de lei federal, resolvendo em caráter definitivo os casos civis que não envolvem a matéria constitucional – STJ. Em seguida, será feita análise se todos os pontos em discussão no STJ foram debatidos e esclarecidos no STF.

Quanto ao ICMS, o STJ<sup>98</sup> possui posição consolidada acerca da legalidade existente sobre a inclusão desse valor na base de cálculo do PIS e da COFINS (Tema 313), conforme ementas abaixo:

*PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS;*

*LEGALIDADE DA INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DOS VALORES QUE, COMPUTADOS COMO RECEITAS, TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA, NOS TERMOS DO ART. 3º, § 2º, INCISO III, DA LEI 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. NÃO-APLICABILIDADE.*

Os fundamentos que firmam tal posição são:

*a) “O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”; e (grifo nosso)*

*b) “O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”.*

Verifica-se que, quanto ao ICMS, a disposição dos fundamentos apontados pelo STJ vão frontalmente de encontro à tese firmada pelo STF no RE nº 574.706/PR, qual seja, à luz do texto constitucional, não pode incluir o valor do ICMS no conceito de faturamento, tampouco no conceito de receita, visto que aquele é espécie deste.

---

98 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso representativo de controvérsia: REsp 1.144.469-PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Mais Filho, julgado em 10.08.2016, DJe 02.12.2016).

De modo similar, o STJ<sup>99</sup> também possui entendimento quanto ao ISS compor a base de cálculo das referidas contribuições sociais (Tema 634), cujos trechos da ementa seguem para melhor entendimento:

*1. Para efeitos de aplicação do disposto no art. 543-C do CPC, elevando em consideração o entendimento consolidado por esta Corte Superior de Justiça, firma-se compreensão no sentido de que **o valor suportado pelo beneficiário do serviço, nele incluindo a quantia referente ao ISSQN, compõe o conceito de receita ou faturamento para fins de adequação à hipótese de incidência do PIS e da COFINS.** (grifo nosso)*

*[...]*

*3. Nas atividades de prestação de serviço, **o conceito de receita e faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS deve levar em consideração o valor auferido pelo prestador do serviço**, ou seja, valor desembolsado pelo beneficiário da prestação; **e não o fato de o prestador do serviço utilizar parte do valor recebido pela prestação do serviço para pagar o ISSQN** – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Isso por uma razão muito simples: o consumidor (beneficiário do serviço) não é contribuinte do ISSQN. (grifo nosso)*

*4. **O fato de constar em nota fiscal informação no sentido de que o valor com o qual arcará o destinatário do serviço compreende quantia correspondente ao valor do ISSQN não torna o consumidor contribuinte desse tributo a ponto de se acolher a principal alegação das recorrentes, qual seja, de que o ISSQN não constituiu receita** porque, em tese, diz respeito apenas a uma importância que não lhe pertence (e sim ao município competente), mas que transita em sua contabilidade sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial. (grifo nosso)*

*5. Admitir essa tese seria o mesmo que considerar o consumidor como sujeito passivo de direito do tributo (contribuinte de direito) e a sociedade empresária, por sua vez, apenas uma simples espécie de “substituto tributário”, cuja responsabilidade consistiria unicamente em recolher aos cofres públicos a exação devida por terceiro, no caso o consumidor. Não é isso que se tem sob o ponto de vista jurídico, pois o consumidor não é contribuinte (sujeito passivo de direito da relação jurídico-tributária).*

*6. O consumidor acaba suportando o valor do tributo em razão de uma política do sistema tributário nacional que permite a repercussão do ônus tributário ao beneficiário do serviço, e não porque aquele (consumidor) figura no polo passivo da relação jurídico-tributária como sujeito passivo de direito.*

---

99 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso representativo de controvérsia: REsp. nº 1.330.737-SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015, DJe 14.04.2016).



Da mesma forma, também quanto ao ISS, o STJ entendeu que por compor o total do valor auferido pelo prestador de serviços, não se deve excluir o ISS da base de cálculo da COFINS e do PIS.

O argumento utilizado foi o de que não sendo o consumidor final contribuinte do tributo, não cabe se falar que a pessoa jurídica é mera repassadora dos valores ao estado-membro, e por isso, que há mero trânsito de valores cujo destino é terceiros. Entende o STJ que o valor do ISS integra o conceito de receita bruta, assim entendida como a totalidade das receitas auferidas com o exercício da atividade econômica.

Aqui também nota-se confronto direto com o que foi decidido pelo STF, pelas mesmas razões decididas na discussão do ICMS, as quais estão repetidamente postas no RE nº 592.616/RS. No mérito da discussão colocada no STF quanto ao ISS, os contribuintes alegam contrariedade aos seguintes dispositivos da Constituição Federal: art. 195, I, *b*, quanto às expressões faturamento e receita; arts. 1º, 18, 60, § 4º e 151 (princípio federativo); art. 146-A (princípio da neutralidade tributária); e art. 145, § 1º (princípio da capacidade contributiva).

Por sua vez, quanto à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, retomando a doutrina de Humberto Ávila<sup>100</sup>, o fato gerador das contribuições sociais não é a receita ou o faturamento, mas as atividades econômicas das empresas que produzem esses resultados. De acordo com o texto constitucional, a tributação de tais atividades deve ser feita de modo a medir a individualidade das empresas, sob o óbice de ser baseada em elementos que lhes são externos. Admitir o contrário importa em violar a base de cálculo prevista pela Constituição (a receita ou faturamento das empresas) e o critério de repartição do ônus de financiamento da seguridade social (a equidade).

O STJ também avançou sobre a discussão quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB e sedimentou entendimento sobre essa questão no REsp nº 1.694.357/CE (Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira turma, julgado em 21 de nov. de 2017, DJe 1 de dez. de 2017), no qual aplicou-se integralmente os fundamentos consignados no acórdão proferido pelo STF que ora se analisa, tendo em vista que o elemento central, o conceito jurídico de receita e faturamento, não incorpora o valor a título de ICMS ao patrimônio do contribuinte, e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo do PIS/COFINS.

Indo além, o voto-vista a Ministra Regina Helena, aponta a ampliação do emprego das razões de decidir da repercussão geral aos casos envolvendo a inclusão do ISS sobre a CPRB, conforme o RE nº 1.021.180/SC, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 10.03.2017.

---

100 ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, nº 195, p. 77, dez. 2011.

Nas palavras do relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho<sup>101</sup>, pensar em sentido contrário ao de que os valores que apenas transitam pela contabilidade do contribuinte não aderem ao seu patrimônio disponível, revela uma fundamentação que:

*“... deixa de levar em conta a realidade ou a concretude da situação jurídica factual sobre a qual se faz incidir a regra autorizadora da tributação. Com efeito, a base tributável da CPRB é a grandeza financeira representada pela receita ou pelo faturamento do contribuinte, de modo que, para apurá-la (a tributável), se requer a definição de quais elementos constituem essa mesma base de cálculo, sob pena de aceitar a incidência tributária sobre um conceito, uma suposição, uma fantasia por qualquer outra figura criada pela força das palavras.”*

Cumprir informar que, recentemente em 17/05/2018, O STJ afetou os Resp. nº 1.638.772/SC, nº 1.624.297/RS e nº 1.629.001/SC para discutir sobre a possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, instituída pela MP n. 540/2011, convertida na Lei n. 12.546/2011 (Tema 994). Ressalte-se, também, que a construção jurisprudencial do STF acerca do ICMS na base de cálculo da COFINS não é novidade e, em certa medida, já era esperada.<sup>102</sup>

Resta patente, desta forma, que são idênticas as bases de cálculo da CPRB e do PIS/COFINS. Todas recaem sobre a receita bruta, cujo conteúdo semântico foi delineado pela tese fixada pelo STF, de modo que, em quaisquer dessas hipóteses, o ICMS não pode compor o cálculo das exações. Por igual fundamento aplicado ao ICMS, ante a perfeita semelhança quanto às premissas identificadas, não poderia também o ISS compor a referida base de cálculo da CPRB.

---

101 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.694.357/CE. Voto do Min. Napoleão Nunes Maia Filho. p. 5. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76273256&num\\_registro=201603383005&data=20171201&tipo=51&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76273256&num_registro=201603383005&data=20171201&tipo=51&formato=PDF)>. Acesso em: 27 abr. 2018.

102 O acórdão prolatado no RE nº 240.785/MG não foi adotado apenas sob o pretenso influxo do acórdão anterior do STF sobre o inconstitucional alargamento da base de cálculo da Cofins perpetrado pelo art. 3º, § 10, da Lei 9.718/98. Com efeito, traço comum não só do RE 240.785/MG, como também dos RREE 357.950, 358.273, 390.840 e 346.084 (julgados em novembro de 2005, como mencionado pela PFN), bem como dos RREE 150.755, 150.764 (ambos julgados em 1992) e da ADC nº 1 (julgada no final de 1993), é simplesmente que todos versam, em maior ou menor medida, sobre o conceito constitucional de faturamento, previsto na atual redação do art. 195, inciso I, alínea "b", como já tivemos oportunidade de escrever em outra ocasião. Ora, o conjunto de tais precedentes está rigorosamente de acordo com o que restou decidido recentemente no RE 240.785. De fato, como consta na ementa desse relevante precedente, a parcela do ICMS "não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento" (STF - Pleno - RE 240.785, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 8-10-2014, DJe 16-12-2014). Desse modo, levando em consideração que a jurisprudência do E. STF sobre o conceito constitucional de faturamento foi construída de modo coerente e harmônico desde 1992, nada mais natural, normal e até esperado, que se mantivesse hígida na recente conclusão do RE 240.785. (ANDRADE, Fábio Martins de. O que dizer da petição da PFN para sobrestar o caso no STJ. **Informativo COAD**. ano 2015, fascículo semanal nº 38, p. 511, expedição 27 set. 2015.)

## CONCLUSÃO

Diante do cenário de complexidade normativa imposto pelas normas tributárias, notamos a presença de uma constante necessidade de aperfeiçoamento da legislação tributária nacional, a fim de torná-la mais clara, mais objetiva e, conseqüentemente, menos vulnerável a contestações judiciais.

A discussão quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, releva apenas uma parte desta complexidade. A importância da litigiosidade judicial ganha relevância, diante das inúmeras ações que buscam, à longa data, alcançar uma decisão final. Haveria potencial prejuízo aos cofres públicos, dado o vultoso impacto financeiro que tal decisão poderia causar, não fosse a possibilidade de compensação dessa decisão por meio do aumento de alíquota e do respaldo dado pelo planejamento em previsão orçamentária.

Os, escassos, recursos públicos são de grande valia para que o Estado possa desempenhar eficaz e eficientemente sua missão de garantir os direitos fundamentais da coletividade, ainda mais que no presente caso tem-se a nobre missão constitucional de promover o financiamento, por toda sociedade, da seguridade social.

Da análise dos argumentos expostos no acórdão do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, nota-se a busca em identificar o sentido jurídico dos termos “receita” e “faturamento”, sob o prisma constitucional, fundamentais para a delimitação dos componentes da base de cálculo das mencionadas contribuições sociais. Para tanto, foram analisados todo o arcabouço legal pertinente ao tema, com seus conceitos próprios ao Direito Tributário, bem como de outros ramos do Direito e de outras ciências, de modo a realizar uma integração sistemática do ordenamento jurídico e do contexto fático que se apresenta na prática, em concreto.

Dentre os principais argumentos consignados pelos Ministros do STF, nota-se que o cálculo “por dentro” confere relevância quanto à pertinência da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. No entanto, tal método de cálculo não deve ser capaz de blindar o conceito de faturamento de uma empresa, na medida em que o montante de ICMS representa um ingresso transitório na contabilidade do contribuinte que não guarda relação direta com a hipótese de incidência das contribuições sociais, qual seja a realização de atividade econômica.

Além disso, o repasse do ônus fiscal não se mostra suficiente e necessário ao deslinde da controvérsia, na medida em que o tributo pode, ainda que de modo não oficial, ter seu encargo financeiro repassado a terceiros. Na prática, observa-se que esta não é uma característica exclusiva dos chamados tributos indiretos. Dessa forma, o ICMS não denota manifestação de riqueza do contribuinte.

Já a não cumulatividade, complexa técnica de tributação tanto em relação às contribuições sociais, quanto ao ICMS, revela que a falta de positividade expressa da composição de tributos na base de cálculo de outros tributos dá azo a diversas interpretações quanto à sua adequação na sistemática de apuração de tributos.

Por sua vez, o Princípio da Capacidade Contributiva obteve destaque nas argumentações da tese favorável aos contribuintes. Defendeu-se que a União se apropria indevidamente de valores que não expressam disponibilidade econômica, uma vez que são repassados aos Estados, não configurando receita das empresas.

Pelo exposto, restou definido que o regime da não cumulatividade, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se deve incluir todo o montante de ICMS na definição de faturamento aproveitado pelo Supremo Tribunal Federal.

Muito embora tenha ocorrido tentativa do legislador em conferir legalidade à inclusão de alguns impostos no conceito de receita bruta, por meio do art. 12, § 5º da Lei nº 12.546/2014, todo cuidado deve haver em não tomar como suficiente a interpretação feita pelo legislador, evitando-se o equívoco de tratar o legislador como o intérprete definitivo da Constituição ou como o seu intérprete autêntico.

Os princípios tributários são capazes de dar sentido a uma tributação justa, tornando-a racional. Dando mais evidência ao espírito que confirma o Sistema Tributário Nacional como um Estatuto do Contribuinte, no qual somente deve haver tributação daquilo que efetivamente reflete signos de riqueza do contribuinte.

Dessa forma, restou pacificado que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

Tal decisão vincula as demais instâncias do Poder Judiciário, na medida em que foi tomada em sede de repercussão geral de controvérsia. Ademais, possibilita que os mesmos fundamentos sejam aplicados quanto ao ISS, para que tais ingressos sejam excluídos da base de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS. Indo além, dada a identidade entre a base de cálculo da CPRB, a qual substitui a folha de pagamento da empresa, aplica-se também os fundamentos de exclusão do ICMS e do ISS à CPRB, quando esta tem como base de cálculo a receita bruta.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. O que dizer da petição da PFN para sobrestar o caso no STJ. **Informativo COAD**. ano 2015, fascículo semanal nº 38, expedição 27 set. 2015.

ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da COFINS: incompetência, iniquidade e desigualdade. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, nº 195, dez. 2011.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: Juspodium, 2017.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013. p. 278.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2009.

BASAGLIA, Cristiano Agrella. Inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 20, nº 115, mai./jun. 2017.

BIAVA JUNIOR, Roberto. A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-COFINS: Análise dos efeitos e dos fundamentos jurídico-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. **Repertório de jurisprudência IOB**. São Paulo, v. I, nº 6 de 2018, 2ª quinzena de março de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Ata da 25ª seção da Câmara dos Deputados, da 1ª sessão legislativa, da 50ª legislatura, em 27 de março de 1995. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD28MAR1995.pdf#page=48>>. Acesso em: 13 abr. 2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de out. de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de out. de 1988.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de nov. de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de nov. de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dez. de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20

de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 13.473, de 8 de ago. de 2017 – LDO. Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2018. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/ldo-2018/5\\_lei-13473\\_08ago2017x\\_anexo-v\\_riscos-fiscais.pdf](http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/orcamentos-anuais/2018/ldo-2018/5_lei-13473_08ago2017x_anexo-v_riscos-fiscais.pdf)>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 116. de 31 de jul. de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos nº 00021/2015MF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf)>. Acesso em: 08 mai. 2018.

BRASIL. Ministério da fazenda. Exposição de motivos nº 00187/2013MF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv627.doc](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv627.doc)>. Acesso em: 16 abr. 2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 6.012, de 31 de mar. de 2107. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=165&data=04/04/2017>>. Acesso em 02 jul. 2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 104, de 27 de jan. de 2017. Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP e contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80103>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT nº 187, de 29 de mar. de 2017. Assunto: Contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81597>>. Acesso em: 19 mai. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.469/PR. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Julgado em 10.8/2016. Inteiro teor do acórdão. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025789&num\\_registro=200901124142&data=20161202&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025789&num_registro=200901124142&data=20161202&formato=PDF)>. Acesso em: 13 mar. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.694.357/CE. Voto do Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76273256&num\\_registro=201603383005&data=20171201&tipo=51&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=76273256&num_registro=201603383005&data=20171201&tipo=51&formato=PDF)>. Acesso em: 27 abr. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso representativo de controvérsia: REsp 1.144.469-PR. Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Mais Filho, julgado em 10.08.2016, DJe 02.12.2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso representativo de controvérsia: REsp. nº 1.330.737-SP. Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015, DJe 14.04.2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em 1.7.1992. Inteiro Teor do Acórdão Supremo Tribunal Federal. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 178.361-AgR. Relator: Min. Maurício Correa, Segunda Turma, DJ 25.10.1996 e AI nº 141.487-AgR, Rel. Min. Maurício Correa, Segunda Turma, DJ 23.5.1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em 17.9.2014. Inteiro teor do acórdão. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>> Acesso em: 08 mai. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em 15.3.2018. Inteiro Teor do Acórdão. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Relatora: Min. Cármen Lúcia. DJe 16.5.2008. Inteiro Teor. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689>>. Acesso em: 25 abr. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: RT, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para seguridade social**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. MINATEL, José Antonio. **O conceito de Receita, para Efeito da Incidência do PIS e da COFINS**.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O ICMS não integra a base de cálculo do PIS/COFINS – ADC nº 18. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 196, jan. 2012.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

HELENA, Regina. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MARTINS, Yves Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, v. 20, nº 115, mai./jun. 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2017.

MENDES, Sérgio. **Administração financeira e orçamentária**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuição previdenciária sobre a receita bruta: desoneração tributária? **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, vol. 7, jan./jun. 2013.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PAULSEN, Leandro. O ICMS e a base de cálculo do PIS e da COFINS. **Revista de Estudos Tributários**, ano XIV, nº 79, mai./jun. 2011.

PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequentialistas e modulação dos efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 980, ano 106, jun. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SECRETÁRIO da Fazenda defende a fusão do PIS-COFINS com ICMS e ISS. Correio Braziliense. Disponível em  
<http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2018/03/09/>



internas\_economia,664969/eduardo-guardia-defende-a-fusao-do-pis-cofins-com-icms-e-iss.shtml>. Acesso em: 09 mar. 2018.

VALORES correntes de arrecadação do ICMS referente ao ano de 2017. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em: 17 mai. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. **Revista de doutrina TRF4**. Disponível em: <[www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei\\_Pitten\\_Velloso.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html)>. Acesso em: 26 abr. 2018.